

(١)

الضرائب على العقارات المبنية

فى التشريع المقارن والمصرى

دراسة تحليلية مقارنة لأحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨
على ضوء التشريعات الضريبية المقارنة وأحكام الفقه والقضاء
فى مصر وبعض الدول العربية و الأجنبية

الدكتور

رمضان صديق

أستاذ التشريعات المالية والضريبية
وكيل كلية الحقوق لشئون الدراسات العليا والبحوث
جامعة حلوان
المستشار القانونى والمحامى لدى محكمة النقض
والإدارية والدستورية العليا



« الطبعة الأولى »
٢٠١٠ م

دراسات فى القانون الضريبى المقارن

(١)

الضرائب على العقارات المبنية

فى التشريع المقارن والمصرى

دراسة تحليلية مقارنة لأحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على ضوء
التشريعات الضريبية المقارنة وأحكام الفقه والقضاء فى مصر
وبعض الدول العربية والأجنبية

الدكتور

رمضان صديق

أستاذ التشريعات المالية والضريبية
وكيل كلية الحقوق لشئون الدراسات العليا والبحوث
جامعة حلوان
المستشار القانونى والمحامى لدى محكمة النقض والإدارية
والدستورية العليا

الطبعة الأولى


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

إلى كل باحث علم

شحذاً للهمة ودفعاً إلى القمة

المقدمة

الدراسة القانونية المقارنة

تعنى الدراسة المقارنة مقابلة الأحداث والآراء بعضها ببعض لكشف ما بينها من وجوه شبه أو قيام علاقات مشتركة .

ويعتبر المنهج المقارن أحد طرق البحث العلمى ، التي تهدف إلى دراسة العديد من الظواهر والمشكلات فى العلم محل البحث ، والعلوم الأخرى ، ويعتبره كايم نوعاً من التجريب غير المباشر الذى يستخدم فى الدراسات النظرية كبديل عن التجارب المعملية التي يقوم بها الباحثون للدراسات التطبيقية فى معاملهم ، حيث لا يستطيع الباحث للدراسات النظرية أن يتأكد من صدق الارتباطات السببية بين الظواهر عن طريق التجربة كالعلوم التطبيقية ، ولذلك يلجأ الباحث فى الدراسات النظرية إلى المنهج المقارن.

وتعتبر دراسة[1] القانون المقارن *Comparative Law* مجالاً يكرسه الباحثون للمقارنة بين نظامين قانونين أو أكثر ، أو بين عناصر معينة من خلال تحليل مجموعة من الأفكار المشتركة والمختلفة فيما بينها.

ويمكن أن تكون المقارنة بين القوانين عامة وشاملة ، يطلق عليها المقارنة الكلية *Macro Comparison*، التي تقوم على المقارنة بين نظامين قانونين أو أكثر ، من حيث أساليب التدوين والتدخلات التشريعية والمؤسسات القضائية ...، أو أن تكون المقارنة محدودة ، وتعرف بالمقارنة الجزئية

---

(1) د. مشاعل الهاجرى: الجوانب المنهجية للقانون المقارن، كلية الحقوق، جامعة الكويت، ٢٠٠٤.

Micro Comparison، التي تتعلق بدراسة موضوع محدد فى نظامين أو أكثر ، لبيان كيفية معالجته فى هذه النظم .

ولقد زاد من أهمية دراسة القانون المقارن الاتجاه المتسارع منذ نهايات القرن الماضى نحو العولمة ، وقيام الاتحاد الأوربى ، إلى الحد الذى وصف بعض الباحثين (٢) هذه الزيادة بالانفجار الحقيقى فى القانون المقارن *a true comparative law explosion* ، ولم يعد مقبولاً أن يكتب شخصاً مقالاً أو بحثاً فى موضوع من موضوعات القانون المختلفة دون أن يقارن التشريع الذى يتناوله بالبحث بعدد من القوانين الأخرى ، كما يلجأ معظم المشرعين إلى القوانين فى البلاد الأخرى لاستلهام الأفكار واستيعاب التجارب التي مرت بها هذه الدول ، قبل أن يصدر المشرع الوطنى قانوناً مماثلاً أو يتناول بالتنظيم مسألة مفصلة فى القوانين المقارنة . بل إن القضاء فى العديد من الدول أصبح لايجد غضاضة فى الرجوع إلى القانون والقضاء المقارنين للبحث عن تفسير مقبول لنص غامض فى تشريعه ، ولا يقتصر الأمر على الرجوع الوجوبى للقضاء الأجنبى الذى يلتزم به القاضى الوطنى فى الأحوال التي يتطلبها تشريعه الداخلى ، بل يتعداه إلى الأحوال الأخرى التي يلجأ فيها القاضى طواعية إلى المصادر الأجنبية للاستفادة أو الاستزادة (٣).

ونتبع فى دراسة القانون المقارن أساليب عدة ، يذكر منها:

---

(2) *Jan M.Smith (ed.): Elgar Encyclopedia of comparative law, Edward Elgar Publishing ltd.Uk. 2006.*

(3) ولنا فى العديد من أحكام محكمتنا الدستورية العليا دليل شاهد على ذلك ، حيث تضمنت العديد من أحكامها عبارات مقتبسة من التشريع والقضاء الأجنبى المقارن، راجع على سبيل المثال:حكم المحكمة الدستورية رقم ٦لسنة ١٧ ق دستورية ، وحكمها رقم ٣٧لسنة ١٥ دستورية .

١- المقابلة : وهى وضع الأحكام التي تعالج موضوعاً واحداً فى قوانين مختلفة جنباً إلى جنب بحيث يقابل بعضها بعضاً ، وذلك لمعرفة أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها.

٢- المقاربة : بمعنى اعتبار أوجه التقارب بين القوانين القابلة للمقارنة من خلال تحديد الخصائص والأهداف.

٣- المضاهاة : وتسعى إلى المعارضة ، وتأخذ بعين الاعتبار أوجه التباين والاختلاف .

٤- الموازنة : أى المقارنة المنهجية التي تستهدف إلى استخلاص نتائج تقوم على البحث عن أوجه التشابه والاختلاف معاً.

وتكتنف الدراسة المقارنة بوجه العام العديد من الصعوبات ، إذ يجب اتباع الأصول الهامة للوصول إلى مقارنة ناجحة ، فليس كل شئ قابل للمقارنة ، بل يجب أن نبحث عما يمكن مقارنته ؛ بمعنى أنه يجب البحث أولاً فى الجوانب المشتركة بين النصوص محل المقارنة ، إما لوحدة الفكرة ، أو الهدف ، أو لتعلقها بمشكلة واحدة .

ويزيد من الأمر تعقيداً اختلاف مفهوم المصطلحات التي تتبناها الدولة مما يجعل فهم المقصود بها داخل التشريع الوطنى أمرا محيراً عند مقارنته بنفس المصطلح فى تشريع دولة أخرى.

ومما يزيد الأمر صعوبة الجدل حول المقصود بالقانون المقارن *comparative law* بوجه عام ، حيث يراه بعض الباحثين صلة بين الثقافات القانونية ، بينما يعترف له آخرون بأنه علم بالقوانين النافذة فى الدول المختلفة .

كما أن هناك اختلاف فى طرق المقارنة التي يتعين إتباعها لتحليل التشريعات المختلفة ، حيث يفضل بعض الكتاب طريقة المدخل المنظومى *systemic approach* التي تركز على التعبيرات والمصطلحات الواردة

فى القوانين ، والعلاقات التي تربط بين مفاهيمها، ويتبع آخرون طريقة المدخل الوظيفى *functional approach* حيث يجب التركيز على الوظائف التي تقوم بها القواعد القانونية المطبقة فى كل دولة ، أى النظر إلى الغرض من النص لتعيين أوجه التشابه أو الاختلاف بين النظم القانونية ، واستخلاص الحلول التي تفيد فى التغلب على المشكلات القانونية الشائعة بين الدول المختلفة

القانون الضريبى المقارن

لازالت دراسات القانون الضريبى المقارن *Comparative Tax Law* أو الضرائب المقارنة *Comparative Taxation* محدودة ، بالنظر إلى الدراسات التي تعددت وحفلت بها مجالات القوانين الأخرى (٤)، وقد يرجع ذلك إلى اتفاق معظم القواعد التي تطبقها كل دولة على حدة مع القواعد المعترف بها دولياً ، والتى تتمثل أساسا فى إتباع مبدأى الإقامة والإقليمية . ولعل ذلك يعود إلى تدفق الاستثمارات الدولية ، والجهود المتواترة والدءوبة للمنظمات الاقتصادية الدولية لتنسيق القواعد الدولية ، من خلال تطوير الاتفاقيات الضريبية التي تشكل جزءً من القانون الداخلى للدول التي تبرمها.

ومع ذلك فلا زالت القواعد الضريبية التي تطبقها كل دولة تتميز كونها ذات طابع محلى أو دولى ، تبعاً لنوع المعاملة الخاضعة للقانون الضريبى ، حيث توجد فى معظم التشريعات الضريبية قواعد دولية للمعاملة ذات العنصر الأجنبى وخاصة إذا كان غير مقيم ، مما يعنى أن مقارنة التشريعات الضريبية أمر لازم لفهم معالجة كل دولة للاستثمارات الأجنبية فيها ، وللحكم

---

(4) *Carlo Carbarino; An evolutionary and structural approach to Comparative Taxation, Bocconi University , Milan , Draft 30 Oct. 2007.*

على مدى كفاءة هذه المعالجة فى حفز تلك الاستثمارات ، لأنه لا يكفى النظر إلى الأسعار أو الإعفاءات التي تمنحها كل دولة .

وتبعاً لذلك كان من الضرورى أن يهتم الباحثون بالقانون الضريبى المقارن *comparative tax law* ، إلا أن هذا الاهتمام لم يكن ملحوظاً بصورة كافية على المستوى العالمى ، بالرغم من وجود محاولات محدودة فى هذا الشأن([5]) . بل إن العجيب أن دراسة القانون الضريبى الدولى لم تخرج من عباءة الأكاديميين المختصين بدراسة القانون كما هو معتاد ، بل اهتم به أولاً العاملون بالحقل الضريبى من المحاسبين والمحامين ورجال الإدارة الضريبية، نظراً للطبيعة الخاصة للقانون الضريبى باعتباره قانوناً عملياً تشتد الحاجة إليه لفض الاشتباك اليومى بين الممولين والإدارة ، مما يتطلب من هؤلاء المتصارعين البحث فى المصادر المختلفة لاقتباس الحلول وفقاً لما تستقر عليه الممارسات الدولية .

ولما اتسع نطاق التقارب الدولى وتنافست الدول على جذب المزيد من الاستثمارات الدولية ، زادت أهمية دراسة القانون الضريبى المقارن للوصول إلى تسوية تشريعية مقبولة بين الدول لتحقيق معاملة ضريبية للصفقات والمعاملات الأجنبية تكون عادلة على هدى التشريعات المقارنة، والمفاضلة بينها ، وترجيح أفضل ما يلائم كل دولة واقتباسه للتشريع الوطنى ، مما أثار اهتمام العديد من الباحثين فى دراسة أفكار القانون الضريبى المقارن.

ويختلف القانون الضريبى المقارن *comparative Tax Law* عن القانون الضريبى الدولى *International Tax Law* أو ما يعرف أحياناً بالضرائب على المعاملات الدولية *Taxation Of International Transactions* ، فالقانون الضريبى المقارن هو دراسة مقارنة لموضوعات

([5]) *See for example: Ault : Comparative Income Taxation, A structural Analysis, 2004 .and: Thuronyi: Comparative Tax Law, 2003.*

مترابطة فى العديد من التشريعات الأجنبية أو الوطنية ، أما القانون الضريبى الدولى فهو جزء من النسيج القانونى داخل التشريع الضريبى الوطنى ، أو هو جزء من التشريع الداخلى للدولة الذى ينظم المعاملة الضريبية للعنصر الأجنبى ، ويستمد مصادره من القانون ذاته أو الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبى .

وبذلك يكون القانون الضريبى المقارن بمثابة الدليل الذى يرجع إليه المشرع عند صياغة الأحكام المتعلقة بالأجانب فى قانونه الضريبى ، وهو دليل غير ملزم غالباً فى التطبيق، ولكنه مهم فى فهم التشريع الداخلى وتطويره.

و تعترض الباحثين عدة صعوبات عند محاولة إتباع منهج علمى للمقارنات الضريبية ، ومن هذه (٦) الصعوبات:

١- أن المقارنة التي يهف إليها الباحثون لا تهدف إلى مجرد وصف التشريعات الضريبية الوطنية ، ولكنها تركز على مقارنة النظم الضريبية بالرغم من تعقيد هياكلها.

٢- يتعذر أن نقارن بين التشريعات الضريبية لصعوبة ملاحقة تطورها ، لأن هذه التشريعات تتغير بسرعة ، وقد يجد الباحث أن ما يقارن به صار من الماضى ، وأن الدولة قد جاوزته مما يجعل المقارنة غير مفيدة. يؤكد ذلك التطور الكبير الذى شهدته ضرائب الدخل أخيراً (٧).

٣- أن مستوى تعقيد التشريع الضريبى لكل دولة يؤدى إلى اختلاف الهياكل التنظيمية للدول المختلفة ، مما يجعل من الصعب تحديد ما هو الذى

---

(6) *Wrablewsky: Problem of incomparability in comparative Law, International Fiscal Law Review, Vol. 53, 92, 1976.*

(7) *William B.barker : A Comparative approach to Income tax law in the United Kingdom and the United States , p.46.*

يتعين علينا مقارنته بالضبط ؟ ، بحيث تبدو النظم الضريبية كالخيوط المتشابكة التي لا يمكن تخليصها من بعضها بسهولة .

وعلى أية حال فإن دراسة القوانين الضريبية المقارنة لها أهمية لا يمكن إنكارها (٨) ، فهي تحدد أوجه الشبه والاختلاف بين النظم الضريبية للدول المختلفة ، ومن ثم تضع أمام المشرع الحلول التي يمكن أن يلجا إليها للتخلص من المشكلات التي تصادف تطبيقه قوانينه المحلية ، كما تمد جسور التفاهم والاتفاق لتنسيق التشريعات الضريبية الدولية ، وأهمها اتفاقيات الضرائب للحد من الازدواج الضريبي ، مما يوطد علاقات التعاون ، ويساعد على سرعة وحرية تدفق الاستثمارات بين الدول.

كما تفيد الدراسات الضريبية المقارنة (٩) في نقل قانون الضريبة من الممارسات الضيقة له داخل الدولة ، إلى نطاق أرحب لتحقيق أمل الشعوب في تحقيق جودة اقتصادية على المستوى العالمي بصورة أفضل ، فهي تفتح عيون كل من المشرع المحلي والممول المقيم إلى أفضل تطبيقات قوانين الضريبة التي تحقق مبادئ العدالة والمساواة.

ويحتاج تصميم نظام للضرائب الوطنية في اقتصاد مفتوح أن نراعي النظم الضريبية في الدول الأخرى ، لأن الدول تزيد من استعمال نظمها الضريبية لتحسن قدرتها على المنافسة في الأسواق العالمية (١٠). كما تزيد العولمة من فرص تجنب الضريبة والتهرب منها ، خاصة بالنسبة لأوعية

---

(8) *Carlo Carbarino, op. cit., p. 13.*

(9) *William B.Barker : Expanding the study of Comparative Tax Law to promote Democratic Policy : The example of the move to capital gains taxation in Post- Apartheid South Africa, Penn- State Law Review , Vol. 109, 2003, p. 102.*

(10) *Åsa Johansson, Christopher Heady, Jens Arnold, Bert Brys and Laura Vartia: TAX AND ECONOMIC GROWTH ECONOMICS DEPARTMENT WORKING PAPER NO.620, ECONOMICS DEPARTMENT, OECD, ECO/WKP(2008)28, 11-Jul-2008.p. 6.*

الضرائب على الدخل المنقول . ولذلك يلعب انتقال وعاء الضرائب على الدخل المنقول دوراً ما فى خطة الإصلاح الضريبى على المستوى الوطنى ، كما تسمح الزيادة فى التعاون الدولى فى مجال السياسة الضريبية بتحقيق الكفاءة فى عدد من المجالات.

و لا يجب الوقوف كثيراً عند القول بأن النصوص فى أغلبها متشابهة والحلول التي تأتى بها التشريعات الضريبية متقاربة ([11]) ، ذلك لأن هذا القول ينطوى على مبالغة ملحوظة ، إذ أن لكل تشريع وطنى مشكلاته الخاصة به، التي قلما تتشابه مع المشكلات التي يعالجها قانون وطنى آخر ، كما أن تطور النظم الضريبية الوطنية يرجع أساساً إلى الدراسة المقارنة التي هيأت للمطورين فرصة اكتشاف حلول جديدة لمشكلات قائمة ، أو اقتباس نصوص حمائية لمواجهة مشكلات قد تقع فى المستقبل.

ولا يجب أن يكتفى الكثير من الباحثين بدراسة النظم الضريبية المقارنة *Comparative Tax Systems* كبديل عن دراسة القانون الضريبى المقارن، وهى دراسة كلية أفقية تنظر إلى النظم نظرة عامة للتعريف بنظام كل دولة ، دون أن تخصص لموضوعات بذاتها دراسة مقارنة لاستخلاص الأحكام أو الحلول التي من شأنها تطور التشريعات الضريبية فى كل دولة .

ومن ناحيتنا فإننا نميل إلى اتباع التحليل الوظيفى فى دراسة التشريعات الضريبية المقارنة ، التي تساعد على تشخيص المشكلات الضريبية التي تتعرض لها هذه التشريعات ، والحلول المختلفة التي ابتدعتها أو اتبعتها كل دولة ، ومدى نجاحها فى تحقيق الغرض منها ، دون أن نحصر دراساتنا فى المشكلات الواقعة بعيداً عن الأصول الفكرية والنظريات العلمية التي تقتبس

([11]) Gunter Frankenberg : Critical comparisons , Re- thinking comparative law , Harvard International Law Journal , Vol. 26, 1985, pp. 427- 428.

منها النظم الضريبية وتتأثر بها التشريعات المقارنة ، ومدى التطور الذى لحق بها.

ومن ناحية أخرى فإن دراسة القانون الضريبى المقارن تساعد فى تفسير التشريعات الضريبية الدولية ، وخاصة الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبى ، وتساعد فى فهم المصطلحات المختلفة التي تستخدمها الدول وتؤثر فى التفسير والتطبيق، فضلاً عما يحققه الفهم العام للتشريعات المقارنة من تنسيق ضريبى وخاصة فى دول التكتلات الاقتصادية أو التجمعات السياسية كالاتحاد الأوربى ، وجامعة الدول العربية.

موضوع الدراسة ومنهجها

تهدف هذه الدراسة إلى البحث فى القانون الضريبى المقارن بالطريقة الوظيفية التي تحلل التشريع المصرى على ضوء نظيره فى التشريعات المقارنة ، للوقوف على ما طرأ على هذا الفرع من التشريع من تطورات وإبداعات، وما تضمنه من حلول لمشكلات ، ومدى استفادة المشرع المصرى منها.

ولقد رأيت أنه من الملائم أن نبدأ بالضريبة على العقارات المبنية ، وذلك بمناسبة صدور قانون جديد لها فى مصر ، هو القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، والذى اقتبس كثيراً من أحكام التشريعات الأجنبية المقارنة ، لمعرفة مدى ملاءمة ذلك مع البيئة التشريعية التي صدر فيها ، ولم تقتصر دراستنا على التشريعات الأجنبية ، بل تعرضنا للدراسة لبعض التشريعات العربية التي تطبق هذا النوع من الضرائب تعميماً للفائدة.

ونأمل أن تكون هذه الدراسة بداية البحث فى باقى فروع القانون الضريبى المقارن ، والذى تفتقده المكتبة الضريبية العربية.

أهمية الدراسة

يعد القطاع العقارى من أهم القطاعات الاقتصادية التي تساهم في تحقيق النمو الاقتصادى وتوفير فرص العمل ([١٢])، كما أن له علاقات تشابكية مع أكثر من تسعين صناعة مغذية له ، وتقدر الثروة العقارية في مصر بحوالى ٢٧٠ مليار جنيه.

ولقد ولد القطاع العقارى فرص عمل جديدة فى الاقتصاد المصرى بلغت عام ٢٠٠٦ حوالى ١١% من إجمالى فرص العمل ، مقارنة بحوالى ١٠,٣% عام ٢٠٠٢/٢٠٠٣ ، و ١٤,٢% عام ٢٠٠٣/٢٠٠٤، و١٦,٩% عام ٢٠٠٤/٢٠٠٥ .

ويرى الخبراء ([١٣]) أن هذا القطاع يعتمد علي طلب حقيقي فهناك احتياج للسكن مستمر ومتزايد عاما بعد أخر نتيجة لزيادة المواليد وعدم وجود وحدات كافية ؛ أى أن هناك طلب لا يقابله عرض.

وأن هذا القطاع يمول بالكامل تقريبا من أموال راغبي الشراء ، أى أن المشروعات العقارية لا تعتمد حاليا علي تمويل مصرفي أو عقاري بدرجة كبيرة قد يمثل عبئا علي شركات التنمية العقارية . ومن ثم فإن هذه الشركات تستطيع أن تتحمل في حالة عدم بيع بعض وحداتها لفترة كبيرة الي أن يتحول منحني السوق مرة أخري نحو الارتفاع.وأن شركات التنمية العقارية في مصر وخاصة في السنوات الأخيرة لجأت الي أسلوب البناء حسب الطلب وبناءً علي ذلك فإن كافة المشروعات القائمة حاليا تحت التشييد تم بيع معظمها ، أى أن لها مشترين حقيقيين اشتروا بغرض السكن فيها ، ومن هنا

([12]) تقارير معلوماتية: سوق العقارات فى مصر ، من مطبوعات مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار بمجلس الوزراء ، السنة الأولى ، العدد رقم ٩، سبتمبر ٢٠٠٧، ص ٤، ص ٧.

([13]) من حديث لمدير بنكى التعمير والإسكان والعقارى المصرى العربى بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٢١.

فإن شركات التنمية العقارية لن يكون لديها مخزون كبير لوحـــدات يصـــعب بيعها أو تصريفها. لكل هذه الاسباب لا أتوقع ان يحدث' انهيار' فـــي ســـوق العقارات كما يتنبأ البعض.

وتقدر نسبة من يشترون العقـــارات بهـــدف المضـــاربة مـــن الســـوق المصرى بما لاتزيد علي٣% ، وعادة ما يتعاملون في الاسكان الفاخر الذي تتراوح نسبته من السوق كقيمة مابين الي١٠ الي١٥% سنويا وكعدد أقل من ذلك بكثير. وأن حجم الطلب السنوي علي الاسكان في حدود٦٠٠ ألف وحدة سكنية والمعروض لايزيد علي٣٠٠ ألف وحدة .لعرفنا علي الفور أن هنـــاك عجز مستمر في عدد الوحدات وهناك طلب مستمر علي الإسكان .

ولما كانت العقارات المبنية تلبى حقاً اساسياً لدى الإنسان وهو حقه فـــى السكن ، فإن فرض الضريبة على رأس المال المتمثل فى العقار أو على مـــا يغله من إيراد يحوطه كثير من المخاطر ، وغير قليل من الحذر ، خشـــية أن تؤثر الضريبة ، بما تحمله من عبء إضـــافى علـــى المـــلاك أو المنتفعـــين بالعقار ، يزيد من تكلفة الاستثمار العقارى ، ويتحمل عبؤه المتلقى النهـــائى ، سواء كان مستأجراً ، أو مالكاً لعقار هو أشد الحاجة إليه ليســـكن أو ليحســـن مستوى سكنه ، وقد يترتب على زيادة العبء نقص العرض من العقارات مع زيادة الطلب عليها فتزيد اسعارها بسبب الضريبة ، وتتشـــتد أزمـــة الســـكن وخاصة فى البلدان التى تعانى من زيادة فى أعداد سكانها ، كمصر .

وذلك فى الوقت الذى ترى فيه الحكومة ان العقارات مصـــدر لتمويـــل الخزانة العامة بالضرائب والرسوم يمتاز عن غيره من المصادر ، باستقراره مما يقلل فرص التهرب الضريبى ، وسهولة تبرير فـــرض الضـــريبة علـــى أصحابه ، وهم غالباً من الأثرياء ، ولا يحتاج إلى كثير من المعاناة فى ضبط اتجاهات الحوافز الضريبية والمالية نحوه ، بما يحقق الهدف المباشر منهـــا ،

سواء لتمييز البناء فى مناطق دون غيرها ، أو لإعفاء مبان أخرى لازمة لاغراض سياسية أو اقتصادية أو إجتماعية.

ولتحقيق التوازن بين الخشية والإقدام يجب أن يكون النظام الضريبى واعياً فى أحكام فرض الضريبة على هذه العقارات ، مما يتطلب فهم الاتجاهات التشريعية المعاصرة فى تحديد المعاملة الضريبية للعقارات المبنية ، ومدى استفادة المشرع المصرى منها ، عند غصداره للقانون الحالى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

خطة الدراسة

نتناول بالدراسة التحليلية لقانون الضريبة على العقارات المبنية المصرى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ مقارناً بالتشريعات الأخرى ، وذلك من خلال باب تمهيدى وأبواب خمسة ، نعرف فى الباب التمهيدى بماهية الضريبة العقارية واقتصادياتها وتطوراتها التشريعية ، ثم نتناول الأحكام التفصيلية للضريبة على العقارات المبنية من خلال الأبواب الآتية:

الباب الأول : نطاق الضريبة وسعرها.

الباب الثانى : الحصر والتقدير والطعن .

الباب الثالث : الإعفاء من الضريبة ورفعها.

الباب الرابع : تحصيل الضريبة.

الباب الخامس: العقوبات.

الباب التمهيدى

ماهية الضريبة العقارية

تمهيد وتقسيم

تتميز الضريبة العقارية عن غيرها من الضرائب بأنها من اقدم صور الضرائب التى عرفتها البشرية ([14]) ، إن لم تكن أقدمها على الإطلاق، كما أنها تفرض على واقعة امتلاك العقار أو الانتفاع به بصفة أساسية ، ويمكن أن يكون الحصول على الدخل من هذا العقار حقيقة أو حكماً مبرراً لفرضها ، ولقد شهد فن هذه الضريبة تطوراً على مر السنوات ، وتبنت إصلاحها المنظمات الدولية المعنية وخاصة البنك الدولى([15]) ، ظهر أثره فى التشريعات الحديثة للضريبة ، مما يمكن استخلاص معايير لفرض الضريبة تأثر به المشرع المصرى فى القانون الأخير رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

ويرجع ذلك إلى ما لهذه الضريبة من تأثيرات اقتصادية على المجتمع كله.

ونقسم هذا الباب إلى فصلين :

الفصل الأول : التعريف بالضريبة العقارية وتاريخها.

الفصل الثانى: اقتصاديات الضريبة العقارية.

([14]) يتنازع التاريخ الضريبى الرأى فى أى الضرائب العقارية أقدم ، حيث تذهب بعض الأراء إلى أن الضريبة العقارية هى أقدم الضرائب التى عرفتها البشرية ، بينما يرى آخرون أن الضريبة الجمركية هى أقدمها على الإطلاق . ويذهب آخرون إلى أن الضريبة على الأطعمة المطهوة بالزيت التى فرضها الفراعنة هى اقدم الضرائب فى التاريخ راجع:
Charles Adams : For Good and Evil , The Impact of taxes on the course of civilization, Madison Books, 1993.

([15]) أنظر على سبيل المثال : *William Dllinger: Urban Property Tax Reform , Working paperno. WPS/110, 1999, and: Robert Maurer and Ann Pougam : Reform Toward Ad volerm Property tax in Trasition, 2003.*

الفصل الأول

التعريف بالضريبة العقارية وتاريخها

يختلف تعريف الضريبة العقارية باختلاف وعائهـا ، والخـلاف حـول طبيعتها ، تبعاً للمراحل التاريخية التى شهدت تطورها .

ولبيان ذلك نقسم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : التعرف بالضريبة العقارية .

المبحث الثانى : تاريخ الضريبة العقارية.

المبحث الأول

التعريف بالضريبة العقارية

ماهية الضريبة العقارية

تفرض هذه الضريبة عادة على قيمة العقار المملوك، وتتحدد قيمتها فى وقت معين أو عند وقوع حدث معين.

وأن السمة الشائعة لهذه الضريبة أنها سنوية ، وتفرض علـى أسـاس القيمة المفترضة للعقار .

وقد تتحدد الضريبة على العقارات التى تشمل الأرض والبناء ، أو على قيمة الأراضى *Land Value Tax* وحدها دون المبانى ، وتعـرف بالقيمـة

غير المحسنة *unimproved value*، ونعني بالأرض هنا ، المعنى الاقتصادى الذى يشير إلى كل الثروات أو الموارد الطبيعية . وهو اتجاه يتمشى مع الفكر الاقتصادى الذى ساد ردحاً من الزمن ([١٦]) ، معتقداً أن هذه الضريبة لا تشوه العلاقات الاقتصادية . على اعتبار أنه لما كانت الأرض ليست منتجة للعمل ، فإنه يجب أن تفرض عليها الضريبة وحدها .

أما ضريبة العقار *Real State Tax* التي تفرض على الأصول الثابتة من أرض أو مبان ، أو أحدهما ، فتتميز عن الضريبة التي تفرض على الأموال الشخصية *Personal Property Tax* التي تمتد لتشمل بعض المنقولات المهمة التي يحوزها الممول ، كالسيارات والقوارب وبعض الأجهزة أو المقتنيات الفاخرة التي تدل على ثراء الشخص وتصلح لأن تكون وعاء للضريبة . وتطبق الضريبة على الأموال الشخصية في العديد من مناطق العالم ، وخاصة فى معظم الولايات الأمريكية .

ويمكن أن تفرض على العقار ضرائب أخرى كضريبة الدمغة التي تفرض عند تغير ملكيته ، والضريبة على المواريث التي تفرض على عقارات المتوفين .

كما تختلف هذه الضريبة عن غيرها من الفرائض المالية التي يقع عبؤها على العقار أو ملكه أو المنتفع به ، فهى ضريبة عامة ، تمول الخزانة العامة أو خزانة الحكومات المحلية التي تقع فيها هذه العقارات ، بخلاف الفرائض الأخرى التي تفرض بمناسبة غرض معين أو لإنفاقها على مجالات محددة كرسوم النظافة أو إشغالات الطريق .

ومن هذه الفرائض :

([16]) *Dick Netzar : Economics of the property Tax, 1996.*

أ- فريضة الربط الخاص

يشير اصطلاح الربط الخاص *special assessment* فى الولايات المتحدة إلى ضريبة الخدمات التي تفرضها الحكومات المحلية على مجموعة معينة من العقارات التي تستفيد من المشروعات العامة.

وتفرض هذه الضريبة على مناطق جغرافية محددة تعرف بمناطق الربط الخاص (SAD) *Special Assessment District* ، وهى المناطق التي تستفيد مباشرة ، و لوحدها ، من المشروعات العامة التي أقامتها الدولة (١٧) .

وقد أجاز القضاء الأمريكى (١٨) للحكومة أن تلزم ملاك العقارات التي تقع فى مناطق جغرافية معينة بفريضة الربط الخاص ، لأن أصحاب هذه العقارات استفادوا على نحو خاص بتلك المشروعات العامة.

ومن أوضح الأمثلة على تلك الفريضة أن هذه الضريبة تفرض على العقارات الكائنة فى المناطق التي قامت الحكومة بتوصيل المياه أو الإنارة إليها ، أو افتتحت بها قسماً للشرطة أو مركزاً للمطافئ ، أو رصفت طرقها ، مما جعلها تستفيد ومباشرة من هذه النفقات ، فزادت قيمة عقاراتهم بسبب هذه المشروعات العامة دون أن يكون لملاك هذه العقارات يد فى هذه الزيادة.

وتعرف هذه الفريضة لدى كتاب المالية العامة بالإتاوة *Royalty* ، لأنها بمثابة مبلغ إجبارى يدفعه أصحاب العقارات إلى الدولة نظير قيامها بمشروعات عامة تسببت فى تحقيق دخل مباشر لهم أو زادت فى قيمة ثرواتهم العقارية دون أن يتكبدوا جهداً أو مالاً خاصاً بهم .

---

(17) *Black's Law Dictionary , Sixth edition, 1990, p. 117.*
(18) *Dosedle V. City of Home Lake, Minn App. 44N.W.26 751 , 755.*

وتختلف هذه الفريضة عن الضريبة العقارية فى أن الضريبة العقارية بمثابة ضريبة على القيمة *Ad Valorem Tax* ، وهى ضريبة عامة تتحمل بها كافة العقارات فى جميع المناطق، ولا ترتبط بإقامة مشروع معين ، وتستخدم حصيلتها فى تمويل النفقات العامة للحكومة المركزية وحكومات المحليات ، أو لكليهما، بغض النظر عن استفادة الممولين مباشرة من هذه النفقات . وقد يكون وعاء الضريبة العقارية الأموال العقارية فقط ، أو الأموال العقارية وغير العقارية ، ويعتمد فى تقدير قيمتها الدخل الناتج عن العقار أو القيمة المقدرة للعقار.

أما فريضة الربط الخاص أو الإتاوة فهى تفرض على عقارات معينة تقع فى مناطق جغرافية محددة ، ولا تلزم بها العقارات الكائنة فى مناطق أخرى ، كما أنها ترتبط بالمنفعة المباشرة التي عادت على العقارات الخاضعة من المشروعات العامة التي قامت بها الحكومة ، ويعتمد فى تقديرها على الزيادة فى القيمة التي طرأت على العقار بسبب المشروع العام ، وكأنها تمثل حصة الحكومة فى زيادة العقار الراجعة إلى قيامها بالمشروع.

وهكذا تعتمد الضريبة العقارية على مبدأى العمومية والعدالة أو المساواة، فهى تفرض على كافة العقارات إلا ما يعفيها القانون لاعتبارات يقدرها ، كما أنها تحمل أرباب العقارات التي تدر نفس الدخل أو تقدر بذات القيمة نفس الضريبة التي تتحملها العقارات الأخرى فى جميع المناطق.

بينما تعتمد فريضة الربط الخاص أو الإتاوة على مبدأى النسبية والمنفعة ، فهى تفرض على نسبة أو عدد معين من العقارات، انتفعت مباشرة بالمشروعات العامة التي قامت بها الحكومة.

ومع ذلك فإن هذه الفريضة لا تخلو من النقد فهى تخص العقارات التي وقعت فى محيط المشروع العام بعبئها ، وكأن هذه العقارات هى وحدها التي

انتفعت بهذا المشروع دون غيرها من أفراد المجتمع ، وهذا غير صحيح ، نظراً لأن لكل مشروع عام منافعه العامة التي تفيد الجميع دون إمكان تخصيصها لأفراد معينين ، فتعبيد الطرق وإنشاء أقسام الشرطة ومراكز الإطفاء، مثلاً، لا تقتصر خدماتها على أصحاب العقارات القريبة منهم ، وإنما تمد يد العون والخدمة لجميع من يطلبها من الملاك والمستأجرين لهذه العقارات ولغيرهم من المارة .

كما أنه يصعب تحديد قدر الزيادة التي عادت على كل عقار بالفعل بسبب إقامة هذا المشروع ، إلا بتقييم قيمة العقار قبل إقامة المشروع مباشرة ، ثم تقييمه بعد إقامته . مع ملاحظة أن هذه الزيادة تظل زيادة غير حقيقية طالما لم يتصرف أصحاب العقارات فيها بالبيع بعد إقامة المشروع ، أما أصحاب العقارات الذين لم يتصرفوا فيها بالبيع وظلوا يشغلونها بأنفسهم لم يستفيدوا من هذه الزيادة بالفعل . وحتى الذين قاموا بتأجيرها فهم استفادوا بزيادة الأجرة ، ولكنها زيادة تكون بسيطة مقارنة بالإتاوة التي تفرضها الحكومة بسبب المشروع العام ولمرة واحدة .

ب- ضريبة المجلس

تسود ضريبة المجلس *Council Tax* أو ضريبة البلدية في كل من انجلترا واسكوتلاندا وويلز ، ويدفعها بعض المقيمين إلى الحكومة المحلية . وتقررت هذه الضريبة عام ١٩٩٣ وفقاً لقانون مالية الحكومة المحلية الصادر عام ١٩٩٢ *Local Government Finance Act 1992* . وقد حلت هذه الضريبة محل فريضة المساهمة *Community Charge* أو ضريبة الفردة *Poll Tax* التي قررتها حكومة تاتشر.

وتقوم هذه الضريبة على تصنيف المساكن وتقسيمها لثمانية أقسام ، تبعاً لقيمتها المقدرة ، بحيث تفرض ضريبة واحدة على كل العقارات التي

تقع ضمن التقسيم أو التصنيف الخـاص بهـا. ويتحمـل عـبء الضـريبة الأشخاص البالغون المقيمون فى العقار ، فإذا كان من يشغل العقار شخصـاً أعزباً بمفرده حق له أن يتمتع بخصم يعادل ٢٥% من القيمة المقدرة للعقار.

وتنتقد هذه الضريبة لأنها غير عادلة ، إذ أنها لا تأخـذ فـى الحسـبان المقدرة على الدفع *Ability –to pay* التي تختلف من شـخص لآخـر، لأن القيمة المقدرة للعقار قد تعطى بعض الدلالة على ما يحـوزه مـن ثـروة ، ولكنها دلالة غير قاطعة على هذه الثروة ، فقد يكون العقار هو ما يملكه مـن حطام الدنيا فقط، أو أن ما يحوزه من دخل فعلى يقل كثيراً عن عقارات تدفع ضريبة أقل ، أو حتى بالنسبة لمن لا يملكون عقاراً.

كما أن هذه الضريبة غير ملائمة لمن يشغلون عقاراً يمتلكـون نسـبة منه ، وقد لا يملكون شراءه أو امتلاكـه بالكامـل وبالقيمـة التـي تقـدرها الحكومة.

كما تغيب العدالة فى فرض هذه الضريبة لأن التقسيم التحكمـى الـذى الذى تتبعه الحكومة فى تصنيف العقارات يؤدى إلى أن الضريبة التى تفرض على العقارات الواقعة فى القسم(H) مثلاً تزيد ثلاثة أضعاف عـن الضـريبة التي تفرض على العقارات الواقعة فى القسم (A) ، بالرغم مـن أن الـدخل الفعلى المتحقق من النوع الأول قد تقل كثيراً عن الدخل المتحقق من النـوع الثانى.

جـ : الضريبة على قيمة الأراضي

تعتبر الضريبة علـى قيمـة الأراضـى *Land value Taxation* أو الضريبة على قيمة الموقع *Site value Taxation* هى نوع خاص (١٩) من

---

(19) *Fred E. Flodvary : Geo- Rent : A plea to public economists, Eco .Journal Watch , Vol. 2, No. 1, April 2005, pp. 106- 132.*

الضريبة العقارية ، والتى تلزم ملاك الأراضى بدفع الضريبة علـــى أســـاس نسبة من القيمة المقدرة للأرض دون الإنشاءات أو التحسينات التـــي أقيمـــت عليها ، فلا يعتد فى حساب هذه القيمة بالمبانى التي تقع علـــى هـــذه الأرض والغرض من استخدام الأرض : مسكناً أو مصنعاً أو متجراً ...إلخ .

وتفرض هذه الضريبة عادة على الأراضى الفضـــاء التـــي لـــم يقـــم أصحابها بأية إنشاءات عليها ، وذلك لكى تستخدم الضريبة كوسيلة لمحاربـــة تصقيع الأراضى والمضاربة على أسعارها .

وتختلف هذه الضريبة عن الضريبة العقارية فى أنها تفرض على نوع محدد من العقارات هى الأرض وحدها ، بينما تفرض الضريبة العقارية على العقار بمعناه الواسع ، شاملاً الأرض والإنشاءات والتحســـينات التـــي تقـــام عليها . بل تمتد الضريبة العقارية – فى بعـــض الـــدول – لتشـــمل بعـــض المنقولات سواء التي تستخدم لخدمـــة العقـــار (العقـــارات بالتخصـــيص) ، وبعض المنقولات الشخصية ذات القيمة كالذهب والأجهزة والآلات.

وقد استخدمت هذه الضريبة فى العديـــد مـــن الـــدول مثـــل تـــايوان وسنغافورة وهونج كونج واستونيا ، وطبقتها فى الماضـــى دول عـــدة منهـــا اليابان والدانمارك، كما طبقت جزئياً فى بعض مدن أستراليا.

وتستند هذه الضريبة (٢٠) إلى الفلسفة القائلة بـــأن جميـــع المـــواطنين شركاء فى الثروة الطبيعية للعالم ، وأن الأرض أحد أهم هذه المصادر ، وإن الضريبة على الأرض ممن يملكها بمثابة تعويض لأفـــراد المجتمـــع الـــذين يملكون حصة من هذه الأرض ولكنهم تنازلوا عن استخدامها لمالـــك الأرض الذى يدفع هذه الضريبة .

([20]) *Robert V. Anderson (ed.) : Land Value Taxation around the world, 2000.*

كما أن هذه الضريبة تمثل المقابل الذى تحصل عليه الحكومة مقابل الخدمات التي تؤديها لهذه الأرض غير المنتجة ، ومنها توفير الحماية لها ، وتحسين قيمتها بمد المرافق الأساسية للمنطقة التي تقع فيها .

ومع ذلك فإن هذه الضريبة لا تخلو من مشكلات ؛ فهى تفرض على وعاء غير مستغل ، وهو الأرض ، التي تحسب الضريبة على قيمة افتراضية لها لم يكتسبها الممول بالفعل ، وأن إلزامه بأداء الضريبة سنوياً قد يجبره على التصرف فى لعقار تصرفاً لا يرغبه ، وإلا كانت الضريبة تآكلاً لقيمة الأرض على مر السنوات لا يجوز.

ولعل هذه الانتقادات هى التي أدت بالمحكمة الدستورية العليا فى مصر بالقضاء بعدم دستورية فرض الضريبة على الأرض الفضاء.

د- ضريبة المرافق والتسهيلات المحلية

تقررت ضريبة المرافق أو التسهيلات المحلية *The local facilities tax (taxe locale d'équipement* فى فرنسا ([21]) لتمويل المرافق العامة الضرورية لإنشاء المبانى ، ومن الممكن للبناءين أن يساهموا فى تمويل المرافق العامة ، المطلوبة إنشاء مبانيهم ، ولكن الضريبة لا تنسب مباشرة إلى الإنفاق على المرافق العامة للبناء ، لأن وعاء الضريبة يتكون من تمويل غير عادى أو استثنائى على مستوى الوحدة الإدارية. ولذلك يمكن للوحدة الإدارية أن تستخدم الأموال المحصلة لأية أغراض تراها مناسبة .

ويعفى القانون فى فرنسا إنشاءات معينة من هذه الضريبة ، وهى الإنشاءات التي تستخدم فى تقديم الخدمات العامة ، والإنشاءات فى مناطق

([21])Bernard BIZET:REAL ESTATE TAXATION AND LOCAL TAX POLICIES IN FRANCE, September 2004, CENTRE DE RECHERCHE RESEARCH CENTER, France, DR 04010

التنمية الخاصة التي تعرف في فرنسا ZACs *(zones d'aménagemnt concerté*

وتحسب الضريبة من قيمة التشغيل الكامل ، بما في ذلك قيمة الأرض ، ولتجنب صعوبات التطبيق فإن العبرة بقيمة العقار عند انتهاء بنائه ، فالقيمة تتحدد على أساس منطقة سطح الأرض التي تتمدد بفعل العمل ، وليست بقيمة المتر المربع . وسعر الضريبة المعتاد إلى ١% يمكن أن تزيد من ٢% إلى ٥% بقرار من مجلس المدينة. وتدفع الضريبة على قسطين متساويين خلال المدة ما بين ١٨- ٣٦ شهراً من استلام تصريح البناء .

طبيعة الضريبة العقارية

الضريبة العقارية *property tax* هي في الأصل ضريبة على الممتلكات *excise tax* يدفعها مالك العقار ، أو غيره، على أساس قيمة العقار الخاضع للضريبة .

وتفرض هذه على أنواع عدة من العقارات ؛ منها الأراضي والتحسينات *improvements*، وبعض الأموال المنقولة التي تكون في خدمة العقار (العقارات بالتخصيص) ، أو التي تأخذ حكم العقار كالسفينة والطائرة مثلاً.

أما عندما ترتبط الضريبة بالمنفعة التي تعود على العقار أو صاحبه من فرضها فإن زيادة العقارات تؤدى إلى زيادة الإنفاق على السلع والخدمات العامة لتلبية طلبات المستهلكين لها ، الأمر (٢٢) الذى يجعل الضريبة على العقار نوعاً من رسوم الاستخدام *User Fees*

وقد منحت الحكومات المحلية في معظم الدول سلطة فرض الضريبة العقارية وتحصيلها ، أو الاستفادة من حصيلتها ، نيابة عن الحكومة

---

(22) *H.Rosen : Public Faineance , Richard D. Irwing , co. , Homewood, IL, 1985.*

المركزية ، لكى تقوم كل حكومة محلية بدور الوكيل أو النائب الذى تفوضه الحكومة المركزية فى تقديم السلع والخدمات العامة ، ومن ثم وجب أن يتوفر للحكومة المحلية مصدر التمويل الذى يضمن تقديم هذه الخدمات والسلع .

ويعتمد الحق فى فرض الضريبة العقارية أساسا على المنفعة الناتجة عن الخدمات المحلية التي تقدم إلى جموع المواطنين ؛ ذلك لأن ضمان تخصيص الموارد بكفاءة اقتصادية تستلزم أن يكون لكل خدمة أو سلعة عامة مقابلاً يجب أن يدفعه من يستفيد بها ، ولما كانت السلع و الخدمات العامة لا يمكن منع المنتفعين بها من الحصول عليها لما تتمتع به من خاصية الركوب المجانى التي تعنى ببساطة أن كل من يدفع ومن لا يدفع سيتفيد بالخدمة أو السلعة إما لطبيعة السلعة أو الخدمة التي لا يمكن حصرها فى جماعات دون غيرها كخدمة الأمن والعدالة والقضاء ، أو أن مجرد إتاحتها لا تمنع الغير من الانتفاع بها ولو لم يدفع مقابلاً .

وتذهب بعض الآراء (٢٣) إلى أن إسناد سلطة فرض الضريبة العقارية إلى الحكومات المحلية يعزز مبدأ الديموقراطية ، لأن مقابل هذه الضريبة ينفق على السلع والخدمات العامة التي تقدم إلى المواطنين فى الإقليم المحلى ، ومن ثم يسهل على مواطنى كل إقليم الحكم على أداء حكوماتهم من جودة السلع والخدمات العامة التي يقدمونها نظير الضريبة التي يدفعونها ، ومن ثم يمكنهم حسم اختياراتهم تجاه المرشحين منهم فى كل انتخاب.

([23]) *Ch.M. Tiebout :A Pure Theory Of local expenditures , Journal of Political Economy , vol. 46, 1956, pp. 216- 224 .and :*

- M. Olson : The principle of Fiscal Equivalence : Levels of government , American Economic Review , Papers and proceedings , Vol. 59, 1969, pp. 479-487.

وهذا القول يجعل الضريبة العقارية أقرب إلى الرسوم التي تدفع مقابل الخدمات التي يحتاجها المواطن ، مع أن هذه الضريبة يدفعها فقط القادرون على الدفع ، وهم فئة الملاك أو المنتفعين بالعقارات دون غيرهم من المقيمين في الإقليم ، وبالرغم من أن السلع والخدمات العامة تؤدى إلى جميع المواطنين أو المقيمين سواء منهم من كان مالكاً لعقار أو منتفعاً به ، أو غير ذلك . فضلاً عن أن الرأى المتقدم يجعل أمر التصويت وترجيح الرأى بشأن ممثلي المحليات بيد الأغنياء وأصحاب لثرؤوة العقارية رغم أن التصويت عام للجميع.

المبحث الثاني

تاريخ الضريبة

فرضت الضريبة على ملكية العقارات منذ قديم الزمان ([24])، ولكن الضريبة العقارية الحديثة ترجع إلى نظام الإقطاع الذى خول امتيازات كبيرة لملوك أوربا وملاك الأراضي خلال القرون الوسطى.

وكان معيار فرض الضريبة يعتمد على ملكية العقار أو شغله لتقدير مدى مقدرة الممول على دفع الضريبة ، بالرغم من التأكيد على أن الضريبة تتعلق بالعقار ذاته.

وكانت إنجلترا – وكذلك فرنسا– قد طبقت ولمدة طويلة ، تبدأ من ١٦٩٥ ، ضريبة النوافذ *Window Tax* مما أدى إلى أن قام الملاك بإغلاق النوافذ بالطوب لتوفير مبلغ الضريبة([25]).

([24])*Glenn Fisher: History of property taxes in The United States , EH. Net Encyclopedia, edited by Robert Whaples, Oct. 2002.*

ثم طورت المملكة المتحدة هذه الضريبة للتعويل على القيمة الإيجارية السنوية للعقار كأساس لفرض الضريبة.

ولقد كانت وحشية النبلاء فى فرنسا (٢٦) وتطبيق القانون الطبيعى هى السائدة عند دراسة أحوال الضريبة العقارية قبل الثورة الفرنسية ، حيث كان الاعتقاد السائد بصحة نظرة الطبيعيين (ضريبة هنرى جورج) ، وأن الأرض هى أفضل وعاء لفرض ضريبة ، ويجب أن تكون هى الوعاء الوحيد ، لأن الإيراد الحقيقى ينتج عن الأرض ويعود إليها ، ومن ثم فإن على الدولة أن لا تتدخل فى النظام الإنتاجى اكتفاء بتحصيل الضريبة أو أجرة الأرض.

وبقيام الثورة الفرنسية عام١٧٨٩ كانت حوالى ٨٠% من إيرادات الدولة من عائد الأراضى . وفى عام ١٨٠٧ وضعت حكومة نابليون ضريبة على الزيادة فى قيمة الأرض عند بيعها، ولكن هذا القانون لم يطبق بسبب الحربز

وفى عام ١٩٨٠ انخفضت إيرادات الأرضى إلى أن بلغت نسبتها حوالى ١٣% فقط فى إجمالى الإيرادات العامة.

---

(25) عرفت ضريبة النوافذ *windows tax*، والتى تسمى أحياناً بضريبة الزجاج *glass tax* فى المملكة المتحدة ، ثم انتشر تطبيقها فى اسكوتلاندا وفرنسا، أثناء القرنين السابع عشر والثامن عشر . وقد بدأ الأخذ بهذه الضريبة فى بريطانيا فى عهد الملك وليم الثالث ، حيث فرضت على المساكن على أساس عدد النوافذ الموجودة بكل عقار ، لما تدل عليه وجود هذه النوافذ وتغطيتها بالزجاج على ثراء الممول أو قدرته على دفع ضريبة الدخل . وقد جاء اللجوء إلى هذه الضريبة كرد فعل لإحجام الممولين عن المبادرة بالإقرار عن الدخل المستحق للضريبة إلى الحكومة ، اعتقاداً منهم أن مثل هذا الإقرار لا يجوز ، لأن الحكومة بذلك تتطفل على حياتهم الخاصة .
ولقد تفاوتت ردود أفعال الممولين إزاء ضريبة النوافذ ، فعلى حين اعتبرها الأغنياء دليل ثرائهم ، واعتراف من الدولة على أنهم من ذوى الوجاهة والغنى ، فإن كثيرين آخرين عبروا عن كراهيتهم لها بوصفها ضريبة على النور والهواء *tax on light and air* .
وكانت فرنسا قد طبقت هذه الضريبة خلال الفترة ممن ١٧٩٨ إلى ١٩٢٦ باسم ضريبة الأبواب والنوافذ *doors and windows tax* .

(26) *Lacont (edito)r ; land taxation and land use , Vincent Renaud in Lincoln Institute Monograph, p3,1982 .*

وفى الدانمارك (٢٧) رفض ولى العهد فى عام ١٨٤٠ نظرية الطبيعيين ، ثم انقلب على عمه وصار ملكاً (هو الملك فردريك)، ودعا إلى منح مستأجرى الأرض حقوقهم ليتحولوا إلى ملاك للأرض ، كما أجرى إصلاحاً على الضريبة العقارية لتفرض على قيمة الأرض تبعاً لموقعها .

وبنهاية القرن التاسع عشر أصبح العدد من الفلاحين وأصحاب المناجم فى ولاية كاليفورنيا الأمريكية (٢٨) بدون مياه للرى ، لأن كبار مربى المواشى مثل هنرى ميللر *Henry Miller* امتلك مليون فدان ، وامتلك كل حقوق المياه على نهر كيرن *Kern* ، ونتيجة اعتراض الفلاحين على هذا الوضع أصدرت حكومة الولاية عام ١٨٨٧ قانون المكاتبة *Wright Act* ، الذى يسمح بموجبه لتجمعات الناس، وبناءً على اقتراع شعبى، بناء السدود والقنوات لتحسين ظروف الرى فى مناطقهم ، مقابل التزام الفلاحين بدفع ضريبة نتيجة زيادة قيمة أراضيهم بسبب هذه المشروعات ، ولكن عبء الضريبة كان مرتفعاً فاضطر صغار الرعاة والمزارعين إلى بيع أراضيهم للأثرياء للتخلص من عبء الضريبة.

ويرجع نمو الضريبة العقارية فى الولايات المتحدة الأمريكية إلى الظروف الاقتصادية والسياسية فى الأساس (٢٩) ، فكانت الضريبة العقارية فى المناطق التجارية والزراعية مصدراً معقولاً للإيرادات الحكومية ، كما أن الضريبة العادلة على الثروة تنسجم مع فكرة المساواة .

---

(27) *Michael Selagi, American Journal of Economics & Sociology, Oct. 1994.*

(28) *Jeffery J.Smith: Where a tax reform has worked ,28 case summaries.*

(29) *Glenn Fisher: History of property taxes in The United States , EH. Net Encyclopedia, edited by Robert Whaples, Oct. 2002.*

وعندما بدأت حرب التحرير كانت المستعمرات قد طورت نظام الضرائب ، واختلف نظام الضريبة من مستعمرة إلى أخرى ، وإن سادت فى الواقع خمسة أنواع رئيسية حينئذٍ ، هى ضريبة الفردة أو الرؤوس *Capitation or Poll Tax* التي تفرض بمعدل ثابت على كل ذكر بالغ، وفى بعض الأحيان على العبيد.

وكانت الضريبة العقارية تعتبر من الضرائب المحددة التي تفرض بأسعار ثابتة على أموال معينة ، وأحياناً تفرض على القيمة.

أما الضرائب الذهنية *Faculty taxes* فتفرض على ناتج المجهود الذهنى للشخص ، أو على أساس مدى مقدرة الشخص على اكتساب الدخل من مهارات بعينها . ثم الضريبة على الواردات (التعريفات *Tariffs*) التي تفرض على السلع المستوردة ، وأحياناً على السلع المصدرة ، خاصة الخمور.

وأثناء الحرب الأهلية ارتفعت معدلات الضرائب على المستعمرات مما جعل الضريبة مثار نقاش وسبباً لأعمال العنف ، وهجر المستوطنون الأسواق مدعين أن فرض الضريبة على أساس فدان الأرض غير عادلة ، وطالبوا بأن تفرض الضريبة العقارية على أساس القيمة .

وبعد انتهاء الحرب ، فرضت سبع ولايات ضرائب فردة موحدة ، وفرضت اثنتا عشر ولاية الضرائب على كل أو بعض الماشية ، كما فرضت الضريبة على الأراضى بطرق مختلفة ، إلا أن أربع ولايات فقط هى التي فرضت الضريبة على أساس قيمة العقارات.

وبناء على تعديل الدستور الأمريكى طبقت ضريبة عقارية عامة على كل الثروة العينية والشخصية المادية وغير المادية ، ويقوم عليها الموظفون المنتجون محلياً لتقدير القيمة السوقية للعقار . ولأن الضريبة كانت موحدة

وتفرض على كل عناصر الثروة كان على الممول أن يدفع مقابل الخدمات الحكومية التي يتمتع بها وفق نسبة تتلاءم وحجم ثروته.

وفى بداية القرن العشرين زاد النقد على الضريبة العقارية الموحدة ، إما للادعاء بعدم عدالته ، أو للصعوبات العملية فى تطبيقها بعد أن انتقل المجتمع من البيئة الريفية إلى المجتمع الحضرى ، حيث يغلب أن تكون الثروة فى المجتمع الريفى من الممتلكات العينية كالعقارات والمواشى والآلات فتكون الثروة والشخص شيئاً واحداً يعبر أحدهما عن الآخر ، بخلاف الحال فى المجتمع الحضرى حيث تضاف إلى الملكية الأصول غير العينية مثل الأسهم والسندات التي يمكن تداولها من فرد إلى آخر بسهولة ، ومن ثم يصعب الاعتماد على العقار وحده كأساس للوقوف على المقدرة الحقيقية لصاحبه. وبسبب هذه الظروف تزايدت الدعوة لإصلاح ضريبى شامل ، يأخذ فى حسبانه تطوير الضريبة العقارية.

ولقد اختلفت جهود إصلاح الضريبة من ولاية إلى أخرى، ولكنها اعتمدت على التقدير أو الربط المركزى ، وكثيراً ما خضعت الأموال غير المادية كالرهون لضريبة بأسعار منخفضة ، وفرضت بعض الولايات الضريبة بأسعار مختلفة تبعاً لنوع العقار.

وأدى الكساد الكبير عام ١٩٢٩ إلى زيادة متأخرات حصيلة الضريبة العقارية ، وقاوم الممولون بقوة محاولات بعض الولايات بيع عقاراتهم جبراً لاستئداء دين الضريبة ، مما أدى إلى تخفيض أسعار الضريبة ومنح إعفاء ضريبى للعقارات المشغولة بملاكها . ولكن هذا الإعفاء تعرض لنقد كبير لأنه أدى إلى إعفاء عقارات كبيرة القيمة من الضريبة ، وتسبب فى تخفيض كبير فى الإيرادات الحكومة المتحصلة من هذه الضريبة.

وبعد الحرب العالمية الثانية ألغت العديد من الولايات إعفاء السكن المشغول بمالكه من الضريبة ، و قررت بدلاً منه إعفاء ملاك المساكن ذوى

الدخول المنخفضة والمتوسطة من الضريبة ، ومعهم الممولون كبار السن والمعاقون.

وبموجب التعديل الثالث عشر للدستور الأمريكى تقيد فرض الضريبة العقارية ، وفرضت قيود على المحليات فى تقدير الضريبة وربطها.

وكانت مستعمرة كياشو الصينية (٣٠) قد طبقت عام ١٩٠٠ الضريبة على قيمة الأرض بإيعاز من مندوب ألمانيا بالمستعمرة ، وذلك بواقع ٦ % من قيمة الأرض ، بهدف الحد من المضاربة فى الأراضى .

وقد استخدمت حصيلة هذه الضريبة فى تمويل الخدمات العامة ، ولكنها ألغيت بعد أن خسرت ألمانيا فى الحرب العالمية.

وقد شهد الربع الأخير من القرن الماضى إصلاحات مهمة فى الضريبة العقارية على مستوى العالم ، يمكن إيجازها (٣١) فى الاعتماد عند تقدير الضريبة العقارية على القيمة الإيجارية السنوية للعقار أو القيمة الرأسمالية للأراضى والتحسينات ، مع التوسع فى تعريف العقار الخاضع للضريبة لزيادة وعائها ، و تخفيض السعر ، وتبسيط إجراءاتها.

وتطبق حوالى ١٣٠ دولة الضريبة العقارية بأشكال وصور مختلفة (٣٢)، وإن اختلفت أهميتها النسبية بين الدول ، ولكنها تعتبر أكثر أنواع الضرائب المحلية أهمية فى الدول النامية (٣٣) .

---

(30) *Michael Selagi, American Journal of Economics & Sociology, Oct.1994.*

(31) *Roy W.Bahl and Johannes F.Linns : Urban finance in Developing Countries, The World Bank, Oxford University Press, 1992.*

(32) *Joseph K. Eckert , Robert J. Goudemans and Richard R. Almy : property appraisal and assessment administration , The International Association of Assessing Officers, 1990, p. 6.*

(33) *Roy W.Bahl and Johannes F. Linn : Urban Public Finance in Developing Countries, Oxford University Press , 1992, p. 92.*

تعتبر الأرض وعوائدها من أقدم مصادر الثروة ، ولذلك خضعت للضريبة عند الفراعنة فى مصر القديمة (٣٤) ، ووفقاً لما ذكره ما سبيرو فى كتابه : تاريخ شعوب العالم القديم كانت ملكية الأرض في يد فرعون مصر ، ثم تنتقل إلى أيدى الملتزمين من المدنيين أو الكهنة ، وأن أصحاب الأرض يدفعون ضريبة عقارية بنسبة من مساحة الأرض وتبعاً لنوع التربة.

ولقد كانت الإيرادات الضريبية عينية ، قبل وجود النقود، تأخذ شكل نسبة من المحاصيل ، وكان الكتبة يحتفظون بسجلات عن الأرض ، لتقدير قيمتها تبعاً لمساحتها وطبيعتها ، وكان الفلاحون هم الممولون غالباً لهذه الضريبة ، بينما كان الكهنة يعفون منها.

وكانت مصر فى عهد الدولة الإسلامية تؤدى الخراج عن الأرض أو العقار ضمن جملة الإيرادات العامة التي تمول بها خزانة الدولة ، ولما دخل نابليون مصر قائداً للحملة الفرنسية شرع فى وضع نظام للضرائب العمومية ، وكانت البداية إنشاء مصلحة الأملاك الأميرية والتسجيل ، والتى عهد إليها تحصيل الضرائب الجديدة التي سميت برسوم التسجيل ، وإن كانت فى حقيقتها ضرائب على العقار . ولم يكن تعتمد ملكية الشخص لأى عقار إلا إذا تم تسجيله ودفع الرسوم المقررة عنه ، وأن العقارات التي يمضى عليها زمن معين ولم تسجل تصبح من أملاك الحكومة (٣٥).

---

(34) *Richard Henry Carlson : A brief history of Property Tax , Apaper presented to IAAO Conference on Assessment Administration in Boston, USA, 1 st.Sep. 2004.*

(35) عمر طوسون : مالية مصر منذ عهد الفراعنة إلى الآن، مكتبة مدبولى ، الطبعة الثانية ، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٦٦، ص ١٢٣، ص ١٢٤.

ويرجع علماء الحملة الفرنسية ([٣٦]) نظام الالتزام الذى طبق فى مجال الضريبة أيام المماليك فى مصر إلى أيام الفراعنة، حيث يشبه إلى حد ما ما ورد على لسان المؤرخ الشهير هيرودوت : " وقال لى الكهنة أيضاً أن الملك سيزوستريس قد أمر بتقسيم الأرض مخصصاً لكل واحد قسماً متساوياً ومربعاً يعطى له كيفما اتفق ، كل وقسمته، بشرط أن يدفع للملك كل عام على الأقل ضريبة محددة بشكل دخله".

وأن هذه الطريقة ورد لها شبه فى سفر التكوين حيث أضاف موسى بعد أن قص الطريقة التي اتبعها يوسف حتى يجعل من فرعون ملكاً لكل الأراضى قائلاً : " ومن ذلك الوقت وحتى اليوم يدفع إلى الملك فى كل أنحاء مصر خُمس دخول الأرض ". ويحدث هذا كما لو كان قانوناً ، فيما عدا أراضى الكهنة التي ظلت معفاة من هذا العبء.

وكانت الضريبة التي يتعين على الفلاح المصرى أن يدفعها فى عهد المماليك ([٣٧]) إلى الملتزم تعرف بالمال الحر، وهى أكبر من ضريبة المال الميرى، والتى تسدد من ضريبة المال الحر للسلطان ، وما يتبقى من المال الحر ، ويطلق عليه اسم الفايظ (الفائض) ، يكون من حق الملتزم .

ولقد تقررت ضريبة الميرى على يد السلطان سليم الأول وخليفته،ولكنهم قرروا حساب الميرى بالنسبة للقرية كلها لا على حساب فدان الأرض .واقتسم الملتزمون فيما بينهم مهمة تحصيل الضريبة بحسب ممتلكاتهم ، ثم تطور الأمر إلى أن أصبح على الفلاحين عبء أداء ضريبة أخرى تسمى المضاف ، وقد كانت فى الأصل هدية يقدمها الفلاح إلى الملتزم

([36]) راجع كتاب وصف مصر تأليف علماء الحملة الفرنسية ، ترجمة زهير الشايب ، المجلد رقم ٥ الجزء الثانى بعنوان : الحياة الاقتصادية فى مصر القرن الثامن عشر ، النظام المالى والإدارى فى مصر العثمانية ، مقال: الريف المصرى فى عصر المماليك العثمانيين ، تأليف لانكريه ، دار الشايب ، القاهرة ، ص ٣١- ص ٥٨.

([37]) المرجع السابق مباشرة ، ص ١٤- ص ١٩ .

ثم صارت التزاماً عليه بجانب ضريبة الميرى، ولذا سميت بالبرانى ، لأنهـا ضريبة غير اعتيادية أو إضافية.

ولم تكن المساجد خاضعة لضريبة الميرى ، ولا لأية ضريبة أخرى.

وتستخدم حصيلة المال الحر التي يقوم الملتزم بجبايتها فى سداد المـال الميرى ،وفى دفع الكشوفية التي تعطى للكاشف أو البك (حاكم الولايـة) ، وفى تكوين الفائض وهو الدخل الخاص الذى يتبقى للملتزم.

التنظيم الحديث للضريبة في مصر

يعتبر عام ١٨٤٢ هو بداية التنظيم الحديث لهذه الضريبة في مصـر ، إذ فرضت الضريبة على العقارات المبنية بمدينة القاهرة ، وعلى العقـارات المملوكة للمصريين ، والتى يسكنها الأجانب بمدينة الإسـكندرية ، وكانـت تعادل شهراً سنوياً من إيجـار المبنـى (أى بواقـع ١: ١٢ مـن الإيجـار السنوى)، ثم وسع المشرع في عام ١٨٥٤ من نطاقهـا ، ففرضـت علـى العقارات المبنية بمدينة القاهرة ، والإسكندرية ودمياط ورشيد ، وامتدت إلـى باقى البلاد بموجب الأمر العالى الصادر سنة ١٨٦٧.

وأعيد تنظيم هذه الضريبة بعد ذلك ، بمقتضى الأمر العالى الصـادر في ١٣ مارس ١٨٨٤ ، والذى ما لبث أن أوقف العمل به لإصرار الأجانـب على عدم دفع هذه الضريبة بحجة ان العرف جرى في مصـر علـى عـدم خضوعهم لها ، مما يشكل امتيـازاً للأجانـب علـى حسـاب المـواطنين المصريين .

وبإلغاء الامتيازات الأجنبية عقب مؤتمر لندن ١٨٨٥ ، الذى وافقت فيه الدول الأجنبية على خضوع رعاياها للضرائب في الدول الأخـرى ، أعيـد العمل بالأمر المذكور في يناير ١٨٨٩، و الذى أبقى سعر الضريبة في حدود

١٢:١ من الإيجار السنوى للمبنى، ولم يتغير هذا السعر إلا في عـــام ١٩٠٩ فأصبح ١٠% على المبانى الكائنة بمدينة القاهرة.

وفى عام ١٩٥٤ صدر القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ليـــنظم الضــريبة على العقارات المبنية ، فألغى الأمر العالى الصادر في عام ١٨٨٤ ، وقـــرر أحكاماً جديدة بشأن هذه الضريبة .

ثم أجريت على ذلك القانون عدة تعديلات، وتأثر بقوانين أخـــرى مرتبطـــة به ، أهمها القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ ، بتنظيم المجالس البلديـــة ، الـــذى نزلت الحكومة بمقتضاه عن ضريبة المجالس البلدية الكـــائن فـــي دائرتهـــا العقارات المبنية الخاضعة .

ثم تأكدت الصبغة المحلية لهذه الضـــريبة بالقـــانون رقـــم ١٢٤ لســـنة ١٩٦٠ ، حين خول للمجالس البلدية لمدن القاهرة والإســـكندرية وبورســـعيد بتقدير القيمة الإيجارية وتحصيل الضريبة ، أما بـــاقى المحافظـــات فتتـــولى مصلحة الضرائب العقارية تقدير الضريبة وربطها ، على أن تسدد حصيلتها إلى مجالسها المحلية.

تقدير الضريبة العقارية المصرية

لقد تعرضت الضريبة العقارية فى مصر لانتقادات عدة ([٣٨])، نذكر منها:

١- أن الأرض يجب أن تكون وحدها هى محل فرض الضريبة ، لأنهـــا هبة الله ، وإنتاجها هو نتاج المجتمع ، أما ما تغله المبانى فهـــو مـــن نتـــاج العمل ، وإعفاء إيراد المبانى من الضريبة ســـوف يـــؤدى إلـــى زيادتهـــا ، وبالتالى كثرة العمل فيها، وزيادة أجور العمال ، والإقلال من البطالة.

وهذا القول يمكن الرد عليه بأن الأرض ليست وحـــدها هـــى هبـــة الله تعالى إلى الإنسان ، كما أن ما تغله المبانى ليس نتاج العمل فقط ، وإنما نتاج

([38]) أنظر عرضاً لهذه الانتقادات والرد عليها فى كمال الجرف: ص ٣٤٩-٤٤١.

العمل ورأس المال أيضاً ، وإذا كانت الضريبة تصيب الدخل الناتج من الأرض فمن المنطقي أن تصيب الضريبة إيراد المباني أيضاً.

٢- أن الأرض غير قابلة للزيادة ، وبالتالي فهي تخضع لنوع من الاحتكار ، وهي كسلعة محتكرة يجب أن تكون تحت إشراف الدولة لتنظيمها ، والحد من احتكارها ، لذلك كان فرض الضريبة ملائماً على الأراضي ، حتى تتمكن الدولة من رقابتها وتنظيمها ، أما المباني فهي تخضع لقانون المنافسة الحرة ، ومن ثم فليست الدولة بحاجة إلى الإشراف عليها ورقابتها . ومن ثم فلا محل لفرض ضريبة على هذه المباني.

ويمكن الرد على هذا القول بأن الأرض الزراعية في مصر ليست ثابتة ثباتاً يحول دون زيادتها ، إذ أن هناك من الأراضي التي تقع خارج شريط الوادي الضيق الذي يمكن استصلاحها واستزراعها ، على النحو المشاهد حالياً ، تحويلها إلى أرض زراعية مما يزيد من رقعة هذه الأرض ، كما يستطيع المالك في ظروف معينة نقل عبء الضريبة على المباني نقلاً كلياً أو جزئياً إلى المستأجر.

٣- عدم فرض الضريبة على المباني يؤدي إلى انخفاض قيمتها الإيجارية مما يوفر فرصة ملائمة للسكن بالنسبة للمستأجر ذي الدخل المحدود، كما يجعل إيجار هذه المباني أقل مما لو فرضت الضريبة عليها . وهذا يعني توفير فائض لدى المستأجر يمكن استغلاله في إنعاش القيمة الاقتصادية.

وهذا القول ليس صحيحاً على إطلاقه ، إذ لايؤدي إعفاء المباني من الضريبة حتماً إلى انخفاض القيمة الإيجارية ؛ بل إن هذه القيمة في ازدياد بسبب زيادة الطلب على المساكن مع قلة المعروض منها ، أو ارتفاع مستوى المعيشة أو زيادة معدل التضخم السنوي ، أو لموقع المسكن ، أو لغير ذلك من العوامل.

ومع ذلك فإنه يمكن استخدام هذه الضريبة كوسيلة لتحقيق أهدافها المالية بتوفير إيرادات للإدارة المحلية من ناحية ، وفي تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية من ناحية أخرى ، وذلك باستخدامها كأداة لتحقيق العدالو فى توزيع الدخول ، أو بجعلها أحد صور الحوافز الضريبية ، حين منح المشرع إعفاءات من أدائها لتشجيع بناء المساكن الشعبية أو منخفضة التكاليف التي يحتاج إليها معظم أفراد الشعب على حساب فرض الضريبة على المساكن الفاخرة أو ذات المستوى المرتفع .

٥- أدى التدخل التشريعى فى الضريبة العقارية من خلال الإعفاءات والشروط التي تقررت فى قوانين الإسكان المتعاقبة إلى تقليص دور الضريبة وتخفيض حصيلتها، فضلاً عن اتجاه الحكومة فى السنوات الأخيرة إلى ثبات التقدير العام (الذى يتم مرة كل عشر سنوات) من خلال إصدار قرارات بمد العمل بهذا التقدير إلى السنوات التالية دون القيام بتقدير فعلى ، مما أدى إلى ثبات وعاء الضريبة وعدم مواكبته للتغيرات فى السوق العقارى([٣٩]).

وأخيراً صدر القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨بشأن ([٤٠]) الضريبة على العقارات المبنية ([٤١]) ، ليعيد تنظيم الضريبة العقارية تنظيماً شاملاً .

([39]) مجلس الشورى: تقرير اللجنة المشتركة عن مشروع قانون الضريبة العقارية الجديد ، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٤.

([40]) نشر هذا القانون بعدد الجريدة الرسمية رقم ٢٥ مكرر (ج) بتاريخ ٢٠٠٨/٦/٢٣.

([41]) يلاحظ فى هذا الصدد أن الحكومة كانت قد تقدمت إلى البرلمان بمشروع القانون حاملاً اسماً طويلاً أطلق عليه " مشروع قانون بإصدار الضريبة على العقارات المبنية وبتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ " فرأى اللجنة المشتركة بمجلس الشورى أن هذا الاسم الطويل لم تعهده قوانين الضريبة ، وإن كان يستند إلى انه قانون للضريبة على العقارات المبنية من ناحية ، ويتضمن تعديلاً لبعض أحكام قانون الضريبة على الدخل وقانون نظام الإدارة المحلية ، إلا أنه من الملائم حسبما اقترح مجلس الشورى أن يكتفى بأن يحمل اسم القانون : قانون الضريبة على العقارات المبنية ، باعتبار أن معظم أحكامه تتناول بالتنظيم هذه الضريبة ، وذلك قياساً على أن قانون الضريبة على الدخل ذاته رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والذى يحمل قصيراً ، يتناول كذلك إلغاء أو تعديلاً فى أحكام قوانين أخرى ، مثل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧، وقانون سوق رأس

ولقد تضمنت أحكامه العديد من النصوص المستحدثة لعلاج عيوب القانون الملغى ، ولتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية قدر المشرع أهميتها.

دوافع القانون الجديد

راعى القانون الجديد فى أحكامه الاعتبارات التالية([٤٢]):

١- توحيد وتنسيق أحكام الضريبة العقارية من التشرذم التشريعى المواكب لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، حيث يلزم تطبيقه مراعاة الأحكام ذات العلاقة الواردة فى كل من قانون الإدارة المحلية وقانون الضريبة على الدخل وقوانين الإسكان المتعددة ، فأتى القانون الجديد ليجعل المرجع فى فرض الضريبة العقارية هو هذا القانون وحده، وبالقدر الذى يحقق تيسير المعاملة الضريبية وضبط أحكامها.

٢- بيان الإجراءات المرتبطة بحصر الضريبة وربطها وتحصيلها ، فذكرت أحكام القانون إجراءات الحصر العام والسنوى ، والتظلم من التقدير ، أو الطعن على الضريبة من خلال لجان إدارية محايدة.

٣- مراعاة المراكز القانونية من خلال عدم المساس بأوضاع ملاك العقارات التي تؤجر وفقاً لقوانين الإسكان ذات الأجرة المحددة وفقاً لقوانين الإسكان ذات الأجرة المحددة غير القابلة للتعديل ، وذلك بعدم فرض الضريبة العقارية وفقاً للقانون الجديد إلا بعد تغيير تلك الأوضاع بانقضاء عقود الإيجار القديمة.

٤- إزالة التشوهات الاقتصادية فى السوق العقارى التي نتجت عن تطبيق القانون الملغى ٥٦ لسنة ١٩٥٤، حيث لم تفرض الضريبة إلا على

المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ، ومع ذلك لم يتضمن قانون الضريبة على الدخل إشارة فى اسمه لهذين القانونين.

ولقد استجاب البرلمان بمجلسيه لهذا الاقتراح ، وصدر القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ حاملاً اسم قانون الضريبة على العقارات المبنية .

(42) مجلس الشورى، ص ٥، ص ٦.

عقارات كائنة بمناطق محددة دون غيرها . وقد ترتب على ذلك إعفاء الكثير من العقارات المبنية الكائنة فى مناطق سياحية أو مجتمعات عمرانية جديدة ، على الرغم من ارتفاع مستواها العمرانى أو ارتفاع مستوى دخل ملاكها . الأمر الذى دعا القانون الجديد إلى مد نطاق أحكامه إلى هذه العقارات جميعها ، تحقيقاً للمساواة والعدالة الضريبية ، والحد من المضاربة على العقارات.

٥- العمل على أن تساهم الضريبة العقارية بحصيلة ملائمة للثروة العقارية بمصر ، فتزيد الحصيلة المتوقعة بسبب زيادة وعائها ونطاق الخضوع لها . فضلاً عما تحققه هذه المساهمة فى حث أصحاب العقارات الشاغرة أو غير المستعملة إلى تأجيرها ، مما يؤدى إلى الحد من أزمة الإسكان ، وزيادة عرض العقارات القابلة للتأجير.

٦- تشجيع المكلفين المتهربين من الضريبة على الالتزام بالقانون من خلال استحداث أحكام العفو الضريبى والتصالح فى الجرائم الضريبية ، وهى أحكام لم تعرفها الضريبة العقارية من قبل.

٧- تحول الضريبة العقارية من ضريبة محلية ربطاً وتحصيلاً إلى ضريبة عامة مركزية ربطاً وتحصيلاً ، بما يمكن وزارة المالية من توحيد قواعد تطبيق القانون والرقابة الفعالة على تنفيذه وتحقق المرونة الكافية فى توزيع حصيلتها على المحافظات ، بما يتلاءم وحاجة كل محافظة لهذه الإيرادات بدلاً من انفراد كل محافظة بتحصيل الضريبة على العقارات الكائنة بها.

الفصل الثانى

اقتصاديات الضريبة العقارية

تعتبر الضريبة العقارية من أهم الإيرادات العامة التي تستخدم لتمويل الإدارة المحلية . وتختص بفرضها وربطها وتحصيلها كثير من الحكومات المحلية فى الدول التي تتمتع فيها المحليات باستقلال مالى عن الحكومة المركزية ، يتيح (٤٣) لها تقدير هذه الضريبة والرقابة على تنفيذها بالصورة التي تلائمها، وذلك لحاجة الحكومات الحلية إلى مصادر ذاتية لتمويل نفقاتها التي تمكنها من تقديم الخدمات العامة للمقيمين على أرضها بالجودة الملائمة .

وتركز أدبيات المالية العامة (٤٤) على أن الضريبة الأمثل *optimal taxation* هى التي تقلل التشوهات الاقتصادية ، وتكون محايدة بمعنى أنها لا تؤثر فى تخصيص الموارد ، فلا يؤدى فرض الضريبة إلى تخفيض استهلاك سلعة معينة ، أو تخفيض حجم الاستثمارات المتجهة إليها ، وخاصة عندما تكون هذه السلعة مرنة.

وبالنظر إلى الضريبة العقارية فإنها تكون مقبولة اقتصادياً عندما يكون الطلب على العقار غير مرن (٤٥)، لأن فرض الضريبة أو زيادة معدلاتها فى هذه الحالة لن يقلل الطلب على العقار بصورة ملموسة ، ومن ثم لا

(43) *Richard M.Bird , Robert D. Ebte and Christine L. Wallich (eds.): Decentralization of the Socialist State , Intergovernmental Finance in Transition Economies Regional and Spectral Studies,, The World Bank , Washington D.C., 1995, p. 13.*

(44) *F.Ramsey: A contribution to the theory of taxation, Economic Journal, vol. 37, 1927 , pp. 37-47.*

(45) *H.Rosen : op.cit.*

هذه الحالة لن يقلل الطلب على العقار بصورة ملموسة ، ومن ثم لا ينخفض حجم الاستثمارات العقارية فى الدولة.

أما إذا كان الطلب على العقارات مرناً ، فإن (٤٦) زيادة سعر الضريبة على العقارات أو زيادة عبئها لن يكون له أثر مباشر أو على المدى القصير فى زيادة أسعار العقارات بمقدار الضريبة المرتفعة ، حيث لن يكون أمام الملاك الوقت الكافى للتأثير على السوق العقارى لنقل عبء الضريبة على المشترين أو المنتفعين ما لم يكن عقد الإيجار أو الانتفاع يسمح بذلك . ولكن على المدى الطويل فمن المتوقع أن ينقل المستثمرون جزءً من أموالهم المخصصة للاستثمار العقارى إلى مجالات أخرى أقل عبئاً وأكثر ربحاً ، مما يقلل من تخفيض العرض العقارى ، وبالتالى يكون المجال متاحاً أمام زيادة قيمة العقارات بسبب الضريبة.

كذلك فإن الضريبة على العقارات المبنية التي تأخذ بقيمة العقار لا بالدخل الناتج عنه تؤثر على الامتداد العمرانى *urban sprawl* الذى يعد تطوراً طبيعياً لزيادة السكان ، وتزايد الطلب على العقارات ، مما يؤدى إلى زحف المبانى على المناطق الملاصقة بالمدن وإنشاء مجتمعات جديدة . لذا فإن فرض الضريبة على العقارات المبنية الجديدة أو التحسينات التي تحدث على العقارات القائمة بالفعل بسبب التنمية التي شهدتها المناطق الجديدة من مرافق وبنية أساسية قامت بها الحكومة ، أو أجراها الملاك لزيادة قيمة عقاراتهم سواء عند البيع أو التأجير ، وارتباط الضريبة العقارية بهذه القيمة تعنى أن الضريبة العقارية تمثل عقاباً على بناء المساكن أو تطويرها ، الأمر

---

(46)William Dilinger: Urban property taxation in Developing Countries , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988

الذى يخشى منه أن تؤدى الضريبة العقارية إلى التأثير السلبى علـى حركـة البناء والإنشاءات مع حاجة السكان لها .

ومن ناحية أخرى فإن النظر إلى الضريبة العقارية على هذه العقارات وما أجرى عليها من تحسينات يمكن أن تستخدمه الدولـة كوسـيلة حـافزة للتوسع العمرانى فى مناطق معينة ، فتقرر إعفاء من هذه الضريبة أو تخفيفـاً لها إذا كان العقار مقاماً فى منطقة عمرانية جديدة ، أو على أرض صحراوية بقصد تعميرها وتنميتها (٤٧)، بخلاف الضريبة الأكبر سعراً التـي تفـرض على العقارات المقامة فى التجمعات القديمة والمدن المكتظة بالسكان أوالتـى تعتدى على الأرض الزراعية أو تقتطع من الحزام الأخضر للمدن.

ويرى بعض الباحثين (٤٨) أنه من مصلحة المجتمع أن تتولى الحكومـة المحلية مهمة تحصيل الضريبة العقارية للإنفاق على الخدمات التـي تقـدمها هذه الحكومات على المقيمين على أراضيها ، لأن ربط الضريبة بالخدمة مـن شأنه أن يحسن مستوى السلع والخدمات العامة التي تقدمها الحكومـة للنـاس مما يعود بالنفع على المجتمع . إلى الحد الذى قد يؤدى إلى هـروب بعـض الاستثمارات خارج الدولة.

ولكن الزيادة فى الضريبة العقارية على مستوى الدولة ككل ، لا علـى مستوى كل وحدة محلية ، لن يكون له هذا الأثر الكبير (٤٩)، فمن المتوقع أن

---

(47) كذلك استخدمت الحوافز الضريبية فى الولايات المتحدة للحفاظ على طبيعة بعض الأراضى كالغابات والمزارع والفضاء المكشوف *open space* والأراضى المخصصة للترويح ، وذلك من خلال برنامج لتقرير معاملة ضريبية تفضيلية لملاك هذه الأراضى ، لحفزهم على أن لا يغيروا من طبيعتها حتى لا يحرمون من المعاملة التفضيلية . راجع :
Jane Malme : Preferential Property Tax Treatment of Land , Lincoln Institute of Land Policy , Working paper No. 93JMI/Cambridge, 1993

(48) *G.Breman and J.Buchanan: The power to Tax , Cambridge University Press, Cambridge, 1980.*

(49) *Roy Bahi &Johannes Linn : Urban public Finance and Administration in Less developed Countries, Draft 1988.*

تؤدى الزيادة فى الضريبة على جميع العقارات إلى الهجوم علـى المجـالات الاستثمارية الأخرى ، مما يقلل من العائد المتوقع منها ، ولن يجعلها أفضـل حالاً من الاستثمار العقارى فيضطر المستثمرون إلى العـودة مـرة أخـرى إلى سوق العقارات أو قبول الاستثمار فيه، فيتوازن العرض مع الطلب مـن جديد ، ويعود الاستقرار إلى سوق العقارات . أى تهدأ الثورة الناتجـة عـن فرض الضريبة .

وحيثما يكون الطلب على السكن متأثراً بالضريبة العقارية فإنه يجـب أن تكون هذه الضريبة مرنة تستجيب لمتغيرات الطلب حتى لا تـؤدى إلـى ركود سوق العقارات بسبب ارتفاع قيمة العقار بفعل الضريبة القاسية .

ومن ناحية أخرى فإن إنفاق مبلغ الضريبة على المكان الذى توجد فيه هذه العقارات ، وذلك فى صورة نفقات تحسن من الموقـع ومـن المرافـق المتعلقة به ، من شانه أن يؤدى إلى زيادة قيمة العقار ، وزيادة الطلب عليـه فتعود الفائدة على مالكى العقارات فى صورة دخل متزايد ، وعلى الحكومـة فى صورة ضريبة أكبر ، وعلى السكان فى صورة منفعة أفضل (٥٠).

ويرى هنرى جورج *Henry George* الضريبة علـى الأرض هـى الأكثر عدالة (٥١).

ويعتقد بعض الكتاب (٥٢) أنه ليس أمام المحليات من مورد وفير لتمويل السلع والخدمات العامة التي تنهض بهـا سـوى فـرض الضـريبة علـى العقارات ، نظراً لما تتمتع به العقارات من خاصية الثبات والاسـتقرار فـى

---

(50) *E.Glosser : the Incentive Effects of Property Taxes , Public Choice Review, Vol. 89, 1996, pp. 93- 111.*

(51) *Henry Gorge : Progress and Poverty , Robert Schalkenbach Foundation, New York , 1935.*

(52) *j.Maxwell ; Financing state and local government The Brooking Institution, Washington , 1965.*

الأرض، ومن ثم فإنها تمتاز عن السلع وغيرها من أوعية الضرائب بأن فرض الضريبة على العقار لن يؤدى إلى مغادرة العقار ذاته الإقليم الذى يفرض هذه الضريبة ، اللهم إلا اللجوء إلى هدمه أو تخريبه ، وفى ذلك خسارة فادحة على مالكه ، ورغم ذلك فإن الهدم والهجر للعقار لا يمنع بعض الدول من فرض الضريبة عليه إذا كان نظامها القانونى لا يمنع من فرض الضريبة على الأرض الفضاء.

ولقد أدى خصم فائدة القروض العقارية من ضريبة الدخل إلى تخفيض تكلفة الحصول على السكن فى الولايات المتحدة (٥٣)، مما شجع على رواج السوق العقارى ، واتساع نطاق البناء فى مجتمعات ومناطق جديدة.

ويجب أن يعزز تصميم الضريبة العقارية القدرة على محاسبة الحكومة فيما قدمته من سلع وخدمات عامة نتيجة فرض هذه الضريبة ، حتى تترسخ فى الذهن العلاقة بين الضريبة والمنفعة العائدة منها (٥٤) ، فلا يكون تحديد سعر الضريبة مغالى فيه بأكبر من هذه المنفعة ، ولا متدنياً عنها . أى يجب أن يكون السعر متوازناً ، وذلك بأن يتحدد سعر الضريبة بما يعادل تكلفة استهلاك الوحدة الأخيرة من السلعة أو الخدمة الممولة منها .

---

(53) *Joseph Gyourko and Richard Voith :Does the US tax treatment of housing promote sub urbanization and central city decline?, Working Paper No.97-13, Federal Reserve Bank of Philadelphia, 1709-1997.*
(54) *Richard M.Bird and Thomas Tsiopouos: User charge of Public Services , Potential and problems , Canadian Tax Journal , Vol., 45.PP.35-37.*

لوحظ أن حصيلة الضريبة على المبانى قد قلت قيمتها فى الوقت الحاضر ، إذ لم تتجاوز ٠,٥% من إجمالى الحصيلة الضريبية للدولة فى النصف الأخير من القرن الماضى ، ويرجع ذلك لعدة أسباب (٥٥)، منها:

١- انخفاض القيمة الإيجارية السنوية التي تتخذ أساساً لربط الضريبة ، وثبات هذه القيمة لسنوات طويلة ، بفعل المشرع الضريبى ، أو بسبب القوانين التي تنظم العلاقة بين بين المالك والمستأجر ، والتى لاتسمح بالامتداد القانونى لمدة طويلة.

٢- عدم حصر معظم العقارات الجديدة نتيجة عدم إبلاغ أصحابها عليها ، أو لعدم القيام بحصر المبانى ، مما يؤدى إلى ضياع الضريبة المستحقة عليها.

٣- لا يتم تحصيل الضريبة بالشكل المنظم وفق المواعيد المقررة قانوناً ، لأسباب تتعلق بالإدارة الضريبة ، ولانخفاض الوعى الضريبى لدى الممولين.

ثم اتخذت حصيلة الضرائب علي العقارات المبنية اتجاهاً متزايداً خلال الفترة من ٩٦/٩٧ إلى ٢٠٠٥/٢٠٠٦ حيث تزايدت من ٩٥,٦ مليون جنيه عام ٩٦/٩٧ إلي ٩٨,٦ مليون جنيه عام ٩٧/٩٨ ثم انخفضت إلي ١,٩٥ مليون جنيه عام ٩٨/١٩٩٩، ، إلى أن تجاوزت هذه الحصيلة في العام

(55) أنظر : د. السيد عبد المولى : المالية العامة المصرية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ص ٤٧٦، وطارق عبد العال حماد: دور الضرائب العقارية فى التنمية الاقتصادية ، بحث قدم إلى المؤتمر الضريبى الأول ، جمعية الضرائب المصرية ، القاهرة،نوفمبر ١٩٩١، ص ١٠.

المالى ٢٠٠٥/٢٠٠٤ المليار جنيه بمبلغ بسيط ، بزيادة تقدر بحوالى ٤٠ مليون جنيه فقط عن العام السابق .

وبين تحليل حصيلة الضرائب على المباني (٥٦) أن هذه الحصيلة قد تركزت في المحافظات الريفية والحضرية، والتي تضم: القاهرة والإسكندرية والسويس وبورسعيد، حيث تركز نحو ٤. ٨٨ % في المتوسط من إجمالي حصيلة الضرائب في تلك المحافظات خلال الفترة من ٩٦/٢٠٠٦، كما أن نصيب كل منطقة يختلف عن الأخرى.

وأوضحت الدراسة أن المحافظات الحضرية ظل نصيبها من حصيلة الضرائب علي المباني محدوداً، حيث تراوحت النسبة بين ٣. ٥ % عام ٩٦/٩٧/ و٨,٦% عام ١٩٩٩ ، ثم ٧. ١٧ % خلال العام المالي ٢٠٠٥/٢٠٠٦.

كما أن حصيلة الضرائب العقارية تتفاوت حسب الإقليم الاقتصادي، حيث نجد أن إقليم القاهرة الكبرى أهم مصدر للإيرادات الضريبية، حيث ساهم بنحو ٧. ١٥ %، يليه إقليم الإسكندرية بنصيب نسبي ٨. ١٤ %، ثم قناة السويس بنحو ٤. ١٠ %، والدلتا ٧. ٩ %، شمال الصعيد ٣. ٧ %، جنوب الصعيد و٣. ٤ %، وأسيوط ٩. ١ %، وقد اتخذ إقليم قناة السويس، وشمال الصعيد اتجاهاً تصاعدياً.

وتمثل الضرائب العقارية أكثر من ٣٠% في المتوسط من جملة الإيرادات السيادية لوحدات الإدارة المحلية، وتمثل ١٢% من جملة الإيرادات الجارية للإدارة المحلية.

---

[56] د. عبد الله شحاتة خطاب: نظام الضرائب العقارية والإدارة المحلية في مصر : رؤية عامة ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، القاهرة ، ونشر موجز هذه الدراسة بجريدة الوفد عدد ٢٠٠٧/١٢/١.

وتبين أن أكثر من ٢٠ مليون عقار لا يخضع للضريبة سوي مليوني عقار، وبذلك نجد أن أكثر من ٩٠% من العقارات القائمة غير مسجلة، وغير خاضعة للضريبة، وذلك نتيجة التشوهات في سوق العقارات المصري، والتغيرات المستمرة في القانون المنظم للضرائب العقارية منذ عام ١٩٥٤، بالإضافة إلي استبعاد العقارات الفارهة بالساحل الشمالي من الضريبة، مما أدى إلي ضياع مورد مالي رئيسي للمحليات.

مزايا الضريبة العقارية

١- يتميز وعاء الضريبة بأنه يعتمد على مصدر ثابت غير متنقل أو لا يمكن تحريكه بسهولة غالباً (٥٧)، وهو العقارات ، ومن ثم فإن احتمال التهرب منه ضعيف ، كما أن الخوف من إحداث تشوه اقتصادى نتيجة فرض الضريبة عليه ليس كبيراً(٥٨) .

ولا يقتصر الأمر على كون العقار وعاء ثابتاً للضريبة يصعب نقله ، بل إن هذا الوعاء فى تزايد مضطرد بسبب أعمال العمران والتوسع فى البناء لمواجهة زيادة السكان ، ولذا تحتل الضريبة العقارية المورد المهم من بين الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الحكومات المحلية فى الدول المختلفة. إذ

---

(57) *Richard M. BIRD: Rethinking Tax assignment , The need for better sub national taxes, Draft paper, Fiscal affairs Dept., IMF , Washington D.C.1999 .*

(58) يعتقد بعض الكتاب أن الضريبة العقارية ينتج عنها تشوهات اقتصادية ، وخاصة عندما تميز الضريبة العقارات القديمة فتقرر لها إعفاء من الضريبة أو تخفيضاً فى السعر المقرر لها ، وذلك على حساب العقارات الجديدة ، مما يجعل تطوير العقار أو بناء عقار جديد كالجرم يعاقب من قام به بجزاء هو فرض الضريبة عليه ، الأمر الذى يدعو ملاك العقارات إلى إهمالها ، وعدم تطويرها . ويزيد الأمر سوءً عندما تعامل العقارات القديمة فى المناطق العشوائية أو المكتظة بالسكان معاملة تفضيلية تجعل أصحاب العقارات المقامة فى المناطق المجاورة لهم يتحملون نتيجة الضغط السكانى والتزاحم على الخدمات من ناحية ، ودفع الضريبة على عقاراتهم بعبء أكبر من الضريبة التي يتحملها ملاك العقارات فى المناطق المكتظة بالسكان . راجع : *C.Lowel Harriss : The Economic Impacts of The Property Taxes Today, Schalkenbach Foundation , New York.*

تتراوح حصيلة الضريبة العقارية ما بين٣ % إلى ٤% من الناتج المحلى الإجمالى فى كل من كندا والولايات المتحدة .

وتمثل الثروة العقارية فى الدول النامية رقماً كبيراً فى الناتج الحلى الإجمالى يصعب تحدده نظراً لسيادة الاقتصاد غير الرسمى ، وبناء العقارات ومزاولة نشاطها خارج السجلات الحكومية،حيث بلغت تقديرات (٥٩) القيمة الإجمالية للمساكن التي يملكها الأفارقة بصورة غير رسمية والفلاحون عام ١٩٩٧حوالى ترليون دولار ، أى ما يقارب ثلاثة أضعاف الناتج المحلى الإجمالى السنوى لدول جنوب الصحراء فى إفريقيا.

وثبات العقار ، الذى هو فى نفس الوقت وعاء الضريبة، يجعل الضريبة العقارية مستقرة ، لأن التغير فيها أكثر بطئاً وأقل تغيراً عن أوعية الضرائب الأخرى كالدخل والمبيعات ، إذ يتأثر الدخل ورقم الأعمال أو حجم المبيعات تأثراً سريعاً بالتغيرات التي تطرأ على النشاط الاقتصادى مما يؤثر بدوره فى الضريبة على الدخل والضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة ، بخلاف الضريبة العقارية التي تقدر قيمتها الخاضعة للضريبة لعدد من السنوات مما يوفر لها حصيلة ثابتة نسبياً ، لا تتغير إلا ببطء ، مما يجعل هذه الضريبة غير مرنة (٦٠) مقارنة بغيرها من الضرائب .

([59]) *Hernando DeSoto: Mystery of Capital, Basic Books, 2000.*

([60]) تقاس مرونة الضريبة العقارية بثلاث محددات رئيسية-هى الوعاء والسعر والحصيلة ، حيث لا يستجيب وعاء الضريبة (القيمة المقدرة للعقار) ولا معدل تقديرها، ولا حجم تحصيلها للتغير السريع الناتج عن تغير الظروف الاقتصادية.

أنظر : *Michel E. Bell : An optimal property tax, Concepts .and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000.*

ومع ذلك فإن خاصية عدم المرونة التي تتسم بها الضريبة العقارية قد تكون ميزة فى ظل الكساد حيث تضمن عدم نقص الحصيلة غالباً بالرغم من انخفاض الدخل ، ولكنها تعتبر عيباً فى حالات الرواج حيث تخسر الخزانة العامة فيضاً من الحصيلة كان يمكن لها

٢- تعتبر الضريبة العقارية حيادية إلى حد ما تجاه القرارات الاقتصادية . ويقصد بحيادية الضريبية أنها لا تجعل المستثمر يغير من قراره الاقتصادى ليتوافق مع قانون الضريبة ،بمعنى ألا تكون الضريبة هى المحدد الأساسى لمزاولة نشاطه أو اختيار النظام الذى يتواءم معها .

وفى هذا الصدد اعتبرت الضريبة العقارية حيادية ، ذلك لأنها تفرض على العقارات بقيم تقدرها الإدارة الضريبية ، ويسرى هذا التقدير لعدد من السنوات ، ومن ثم لا يستطيع معظم ملاك العقارات تجنب هذه الضريبة على المدى القصير لصعوبة التصرف فى العقار أو تغيير النشاط الاقتصادى بسبب هذه الضريبة إلا بعد عدد من السنوات ، مما يعنى عدم تأثر الاستثمار العقارى بفرض الضريبة ، حيث يصعب تسييل الأصول العقارية فى وقت قصير وإلا تعرض المستثمر لخسارة كبيرة ، كما أن خروج بعض المستثمرين من السوق العقارى بفعل الضريبة يكون محدوداً ويعوضه دخول مستثمرين جدد .

٣- يمكن أن توفر الضريبة العقارية حافزا قويا لدى الحكومة المحلية بأن [61] تحسن خدماتها التي تعود بالنفع على العقار ومالكه أو المنتفع به، من خلال استخدام الضريبة فى تمويل هذه الخدمات وتطويرها . ذلك لأن حق الحكومة المحلية فى ربط وتحصيل الضريبة العقارية مقرون بمدى تقدمه من منفعة للمقيمين على أرضها ، فهى بذلك من الضرائب التي تطبق مبدأ المنفعة فى مجال الضرائب *the benefit principle of taxation* .

تحصيله ولو كانت تتبع أسلوب التقدير السنوى ، فتقتنص ضريبة وفيرة نتيجة زيادة قيم العقارات بسبب الرواج والانتعاش الاقتصادى.

([61]) *Edward L.Glasser; The incentive effects of property taxes on local governments, National Bureau of Economic Research (NBER) Cambridge, Paper No. 4987, Jan. 1995.*

ويرجع ذلك إلى ([62]) أن الحكومة المحلية تؤدى للمواطنين نوعين أساسيين من الخدمات :

أولاهما : خدمات ذات طابع استهلاكى خاص ، يسهل تحديد ما يستهلكه كل فرد منها ، كالمياه والكهرباء والغاز . وهذه الخدمات تحصل الحكومة على مقابلها من كل فرد بقدر استهلاكه من خلال فاتورة تصدر بذلك .

وثانيهما: خدمات ذات طابع استهلاكى عام ، يصعب تحديد مقدار منفعة كل شخص منها ونصيبه من النفقة على هذه الخدمات ، مثل حماية الشرطة والوقاية من الحريق ورصف الشوارع وشق الطرق وتركيب الوصلات العامة للمجارى وإضاءة الشوارع وغيرها . وهذه الخدمات يمكن للحكومة أن تحصل على مقابلها ممن لديهم مقدرة على الدفع ، وأهمهم ملاك العقارات . ويكون المعيار فى تقدير الضريبة قيمة العقار ووفقاً للمعدلات التي يحددها القانون.

وبذلك يرتبط فرض الضريبة العقارية بالخدمات العامة ، أى النفقة الضريبية مقابل المنفعة ، مما يجعل للمكلفين الحق فى محاسبة الحكومة ومطالبتها بأفضل الخدمات([63]).

بل إن الضريبة العقارية قد تؤدى إلى تخفيض الضرائب الأخرى التي تفرضها الحكومة المحلية على السلع الأخرى ، نتيجة لوفرة الموارد المحلية التي تنتج عن الضريبة العقارية ، أو خشية أن يؤدى زيادة الضرائب على

([62]) *Michel E. Bell : An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000, p. 6.*
([63]) *William Dillinger : Urban property tax Reform , Guidelines and Recommendations, World Bank , Washington D.C., 1992, p. 2.*

السلع الأخرى إلى تخفيض قيم العقارات فيقل بالتالى المورد المضمون للضريبة .

وتعتبر الضريبة العقارية من قبيل الضرائب التي تتركها غالباً الحكومة المركزية للحكومات المحلية لفرضها وتحصيلها ، فتخلق بذلك نوعاً من الربط بين الضريبة والخدمة التي تعود على الممول ، فتساهم فى مزيد من الاقتناع بها .

وإن السمة المحلية للضريبة العقارية تعنى أنها غالباً ما لا تتنافس بشأنها الحكومة المركزية مع المحليات ، مما يجعل عبئها منخفضاً على الممول ، أو أن فرصة الازدواج الضريبى بشانها محدودة . ولا يعنى ذلك أن جميع الدول تدع هذه الضريبة للمحليات تنفرد بها ، بل إن من الدول من يحرص على استبقاء الضريبة العقارية تقديراً وربطاً فى يد الحكومة المركزية ، على أن تؤول حصيلتها أو الجزء الأكبر للمحليات كما هو الحال فى الصين وأندونيسيا على سبيل المثال.

٣- يمكن استخدام الضريبة العقارية فى تحقيق أهداف التحول الاقتصادى ، فلقد اتجهت الدول المتحولة اقتصادياً بعد انفصالها عن الاتحاد السوفيتى إلى فرض الضريبة العقارية وتنظيمها لأنها [٦٤] الطريق الذى يساعد فى الاتجاه نحو خصخصة العقارات التي تملكها الدولة ، سواء كانت هذه العقارات سكنية أو تجارية أو صناعية .

---

[64] *Ann Paugam: Ad Valorem Property Taxation and Transition Economics , Europe and Central Asia Region (ECSIN), Infrastructures Unite, Working Paper, No.9 June 28, 1999 , World Bank , Washington D.C.1999.*

٤- الضريبة العقارية تساعد فى تحقيق العدالة ([65])، فمن المعلـــوم أن أصحاب العقارات هم الأكثر انتفاعاً بما تمده الدولة من مرافق أساسية ، وما تقدمه من خدمات لتحسين المناطق التي تقع فيها هذه العقارات ، حيث تـــزداد قيمتها تبعاً لما يتوافر لها من مرافق وبنية أساسية .

كما أن وجود هذه العقارات يحتاج إلى خدمات حكومية إضافية تتمثـــل فى توفير خدمات الحراسة والتأمين ضد الحريق والسرقة ، بجانب ما يلـــزم من إضاءة للشوارع ورصف للطرق وصرف صحى وخلافة ، ممـــا يكبـــد الحكومة المحلية نفقات يستلزم أن تمول من الضرائب . ومن العدالة أن يقوم على تمويلها ملاك هذه العقارات باعتبارهم المستفيدون أساساً بهذه النفقـــات ، إما لأن هذه النفقات ساهمت فى زيادة قيمة عقاراتهم فزادت لديهم الإيـــرادات الناتجة عن البيع أو التأجير ، أو بحماية أصولهم العقارية من الضرر.

٥- الضريبة العقارية تعتبر من أقل أنواع الضـــرائب تكلفـــة بالنســـبة للممول ([66]). فهى ، بخلاف الضريبة على دخل النشاط التجارى والصـــناعى والمهنى والضريبة العامة على المبيعات ، لا تلقى على الممول عبء الـــربط الذاتى ([67]) الذى يستلزم منه لكى يقدم الإقرار الدورى الاحتفـــاظ بالـــدفاتر والمستندات والاستعانة بالمحاسبين والمحامين لمعاونته فى الربط الصـــحيح .

([65]) *Roy Bahl and Johannes F .Linn :Urban public finance in developing countries, Oxford university press, Washington D.C.,1999.*

([66]) *Roy Bahl and Jorge Martinez- Vazquez: The property tax in Developing countries , current practice and prospects , Lincoln Institute of Land Policy , Working paper, WP07RB1,2000.*

([67]) ومع ذلك فإن بعض الدول يتبع الربط الذاتى فى مجال الضريبة العقارية ، كالفلبين ، حيث يعتمد تقدير الضريبة على الأراضى وخاصة الريفية منها على الإقرار الذى يقدمه مالك الأرض مرة كل ثلاث سنوت . راجع: *Roy Kelly : Property Tax Reform in Southest Asia , A comparative analysis of Indonesia, the Philippines and Thailand , Journal of Property Tax Association and Administration, Vol1. No2.,1995.*

فضلاً عما تكبده الضرائب غير العقارية من تكاليف متابعة إجراءات الربط والتظلم والتقاضى ، مما يحمل الممولين مبالغ كبيرة تفادياً للعقوبات التي تفرضها القوانين فى حالات التهرب والتأخير فى أداء الضريبة.

وتقل التكاليف على الممولين فى الضريبة العقارية لأن شئون الربط تعهد أساساً للإدارة الضريبية ، التي تقوم بأعمال التقدير والربط لقيم العقارات ، من خلال حصرها وتسجيلها.

ومع تبسيط إجراءات التظلم والتقاضى ، فإن المركز الضريبى للممول يستقر لعدد من السنوات ، وخاصة عندما يكون التقدير الذى تجريه الإدارة الضريبية مرة كل عدد من السنوات ، ما لم يطرأ تغيير جوهرى على العقارات الخاضعة للضريبة.

عيوب الضريبة العقارية

لاتسلم الضريبة العقارية من عيوب ، ولعل من أهم هذه العيوب:

١- أنها تتخذ من العقار وعاءً لها ، أى أنها تؤثر على الاستثمار فى قطاع البناء والإنشاءات تأثيراً مباشراً (٦٨)، وعلى كافة القطاعات الاقتصادية الأخرى تأثيراً غير مباشر ، ذلك لأن ارتفاع معدل الضريبة العقارية من شأنه أن يزيد العبء الضريبى الملقى على كاهل مالك العقار ، فضلاً عن التكاليف والفرائض الأخرى التي يتحملها ، مما يؤدى إلى تثبيط الاستثمار فى المجال العقارى .

٢- إذا كانت الدولة تعانى من نقص فى عرض العقارات ، فإن فى إمكان مالكى العقارات نقل عبء هذه الضريبة على المشترين الجدد أو السكان ، الأمر الذى يعنى فى النهاية أن هذه الضريبة لم تفرض على

---

(68) مؤيد إبراهيم إسماعيل حمدان : ضريبة الأملاك فى الضفة الغربية فى ظل القانون رقم ١١ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدلة له، رسالة ماجستير، جامعة النجاح ، نابلس فلسطين، ٢٠٠٣، ص ٤٦.

الممولين الحقيقيين ، وإنما فرضت فى النهاية على ممول لم يقصده المشرع ابتداء، مما يزيد العبء على فئة من المستأجرين من ذوى الدخل المحدود والشباب .

٣- أن الضريبة العقارية التي تصب مواردها فى خزانة لحكومة المركزية دون أن تخصص حصيلتها للحكومة المحلية تفقد اقتناع الممولين بها ، لأن مواردها لم تنعكس فى صورة خدمات أو تحسين على الخدمة فى المناطق التي تقع فيها هذه العقارات .

٤- لا تقنع الضريبة العقارية عدداً كبيراً من الممولين عندما تتخذ من القيمة السوقية للعقار ، أو القيمة الإيجارية المقدرة للسكن الذى شغله مالكه أساساً لتحديد وعاء الضريبة ، أو بغير ذلك من الأسس أو المعايير التى لا تعتد بالإيراد الفعلى كوعاء ، مما يجعل هذه الضريبة محل اعتراض كونها تربط على وعاء مفترض غير حقيقى .

وهى بذلك تنفرد عن غيرها من الأموال التي لاتفرض عليها الضريبة إلا عندما تحقق دخلاً فعليا كحيازة الأسهم والسندات ، ومن ثم تبدو الضريبة العقارية ذات وعاء غير واقعى ، يجعل من حيازة العقار إثماً يجب على حائزه أن يتحمل عقابه ، وأن الضريبة هى هذا العقاب الذى يجب أن يناله.

٥- الضريبة العقارية هى ضريبة محلية ، ومن ثم فإن منافع الخدمات التي تمولها هذه الضريبة تظل فى حدود الاختصاص الإقليمى لها ، وأن هذه المنافع سوف تؤثر فى استجابة ملاك العقارات لفرض الضريبة عند إحساسهم أو اقتناعهم بالفوائد التي تعود عليهم أو على عقاراتهم بسببها ، ولكن هذه الاستجابة تكون محدودة فى فئة من ملاك العقارات الفاخرة أو التي تكون إيجاراتها مرتفعة(٦٩).

ومن ناحية أخرى فإن الضريبة التي تفرض على العقارات الكائنة فـى إقليم معين لتمويل الخدمات والسلع التي تقدم فى هذا الإقليم للمقيمين وغيرهم ممن يتواجدون فى هذا الإقليم لسبب أو لآخر ، يعنـى أن مـلاك العقـارات يتحملون بتمويل جزء من عبء تكلفة السلع و الخدمات العامـة التـي تقـدم للغرباء عن هذا الإقليم(٧٠) .

فإذا كان رسم الدخول إلى دار أوبرا *scala* الموجودة جغرافيـاً فـى نطاق مدينة ميلان بإيطاليا يتحدد بقيمة رمزية ، على أن تقدم المدينة دعمـاً مالياً لهذه الدار من قيمة الضريبة العقارية التي تحصلها من ملاك العقـارات بها ، فإن ذلك يعنى أن أولئك الملاك يتحملون جزءً من دعم تذكرة الـدخول لكل راغب فى زيارة دار الأوبرا من خارج المدينـة ... وهكـذا. تظهـر للضريبة آثارها الخارجية غير العادلة على من يتحملونها.

كما أن تفضيل الإقامة بسبب جودة السلع الخدمات والخـدمات العامـة الممولة بالضريبة التي توجد فى إقليم محلى معين مقارنة بالأقاليم الأخـرى ، تجعل هذا الإقليم أكثر جذباً للإقامة فيه مما يجعله بعض مضـى فتـرة مـن الزمن مكتظاً بسكانه (٧١) ، فتقل ميزته النسبية ويصير عبئاً علـى الدولـة ، فتكون الضريبة العقارية المحلية سبباً للتوزيع غير المتكافئ للسكان.

---

(69)William Dilinger: Urban property taxation in Developing Countries, The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank, Working Papers, WPs41, August 1988, p. 15.

(70) R.H. Gordon : An Optimal Taxation approach to fiscal federalism, Quarterly Journal Of Economics, Vol. 98, 1983, pp. 567-586.

(71) Lars P. Feld& Friedrich Schnider : state and Local Taxation ,pp. 1—5.

٦- يؤدى منح الحرية لكل حكومة محلية فى الدول الفيدرالية إلى اختلاف سعر الضريبة من منطقة لأخرى (٧٢)، مما يصيب هذه الضريبة بالتباين داخل الدولة الواحدة ، ويجعل التوجه نحو الاستثمار العقارى غير محايد بسبب الضريبة.

ومن ناحية أخرى فإن كون الضريبة محلية ، تقوم على شئونها المحليات ، فهى تخلق نوعاً من الرابطة بين المجلس المحلى المنتخب من المولين الملتزمين بالضريبة وهؤلاء الممولين . وهذا من شأنه أن يفرض قيداً على سلطة الإدارة الضريبية التابعة للمجلس المحلى فى أن تطبق القانون بفعالية ، وخاصة إذا كان المخالفون لأحكامه من كبار الملاك ، ومن لهم تأثير فى الترشيح والانتخاب ، الأمر الذى يجعل من الصعوبة فرض بعض كالعقوبات الحجز على العقارات أو بيعها لاستئداء دين الضريبة على فئات كبيرة من المجتمع المحلى.

٧- لما كانت الضريبة العقارية لا يتبع فى تقديرها نظام الربط الذاتى الذى يعتمد على الممول فإن معظم الجهد الذى يتبع فى تقدير الضريبة وربطها يعتمد على الإدارة الضريبية ، مما يعنى أن هذه الضريبة ذات تكلفة إدارية عالية ، وخاصة فى السنوات الأولى لإصلاح هذه الضريبة بالنسبة للدول النامية التي ظلت ردحاً من الزمن تتبع الأساليب الحكمية وتعتمد على قدر محدود من البيانات والمعلومات ، فإذا ما أريد إصلاح الضريبة على نحو يتفق وتطورها ، استلزم الأمر تخصيص نفقات كبيرة لتدريب الموظفين ، وتحديث السجلات ، والاستعانة بالأجهزة المتطور لجمع البيانات وتحليلها .

---

(72)*D.J.Sherbniuk: Is the property tax a good tax?, Canadian Public Policy, Canadian Tax Foundation, 1976.*

وإن إتباع طرق حديثة لتقدير الضريبة ، تختلف عن الطريقة الافتراضية القديمة ، تزيد من مشكلات فرض الضريبة وربطها وتحصيلها بين الممولين والإدارة الضريبة ، فتسوء العلاقة بينهما ، وتزيد تكلفة التحصيل بزيادة عدد المنازعات بين طرفى العلاقة الضريبية. ذلك أن إتباع طريقة القيمة السوقية أو الفعلية فى تحديد قيمة العقارات لا يمكن الاعتماد عليها تماماً فى الدول التى لا يتوافر لها سوق عقارية مطورة (٧٣).

٨- التوسع فى تعريف العقارات الخاضعة للضريبة ، لتشمل العقارات غير التامة البناء، أو تلك غير المنتفع بها أصلاً ، وعلى بعض المنقولات المادة والمعنوية أحياناً ، تلقى بظلال من الشك حول عدم دستورية هذه الضريبة التي لا تفرض على الدخل الحقيقى ، ولا يتسم وعاؤها بالوضوح والدقة المطلوبة.

٩- فرض الضريبة إشكالية مهمة ، وخاصة فى الدول النامية ، التي تكتظ بالمناطق العشوائية وغير المطورة ، فيثور التساؤل عن أيهما أولا أن نفرض الضريبة على العقارات لنطور المناطق الكائنة بها ، أم ننتظر حتى نطور العقارات ثم نفرض الضريبة على العقارات التي استفادت بالتطوير؟ .

١٠- أن إتباع طريقة لتقدير قيمة العقار دون النظر إلى العوامل المختلفة التي تضافرت لتكوين هذا التقدير تجعل عملية فرض الضريبة غير عادلة ، ذلك لأن الاعتماد على القيمة السوقية أو الحقيقية للعقار فى تاريخ فرض الضريبة مثلاً ، قد يجعل من قيم بعض العقارات فى مناطق غير مطورة بأكبر من قيمة نظائرها فى المناطق المطورة ، لا لشئ إلا لأن المناطق غير المطورة مكتظة بالسكان والطلب على العقارات فيها يزيد عن

---

(73) *Joan Youngman and Jane Malme: An introduction Survey of taxes on land and building, Netherlands, Kluwer Law and Taxation publishers ,2000 , p.18.*

العرض ، أو لأن العقارات التي تقع فى المناطق المطورة يشغلها سكان لا يمكن للمالك الجديد إنهاء علاقته بهم ، ولا زيادة الأجرة التي يدفعونها بسبب الحماية القانونية لهم.

١١- الضريبة العقارية ضريبة غير مرنة على المدى القصير ، إذ أن تقديرها وربطها لا يتم سنوياً ، بل يتم التقدير وإعادة التقدير مرة كل عدد من السنوات ، مما يجعل معدلات حصيلتها ثابتة خلال هذه السنوات ، ولا تتغير إلا بقدر ما يطرأ على العقارات من تغيير .

وبالتالى لا تستجب هذه الضريبة للتغيرات الحادثة فى سوق العقارات زيادة ونقصاناً فى ذات السنة التي يحدث فيها هذا التغير ، وإنما يستلزم الأمر انتظار فترة من الزمن لتعديل التقدير أو الربط حتى يتواكب مع القيمة السوقية الجديدة .

وبناءً على ذلك فإن تحديد القيمة السوقية للعقار فى سنة التقدير وتطبيقها على عدد من السنوات يجعل ربط الضريبة على هذا العقار سنوياً يختلف عن قيمته السوقية فى سنة الربط إما لأن هذه القيمة قد زادت بفعل زيادة الطلب على العقارات أو انخفضت بسبب الكساد الذى لحق هذا السوق فى السنوات التالية على التقدير الدورى لأغراض الضريبة.

الفصل الثالث

معايير فرض الضريبة العقارية

المعايير الدولية لفرض الضريبة العقّارية

اهتمت المنظمات الدولية ، ومعظم الدول المتقدمة بإصلاح الضريبة العقارية، بعد أن هجرها الباحثون طويلاً ، بالرغم من أهميتها في تمويل الحكومات المحلية لتمكينها من تقديم السلع والخدمات العامة بالكفاءة والجودة المطلوبة.

ويتم هذا الإصلاح من خلال عدة معايير ، يمكن أن نصفها بالمعايير الدولية ، نظراً لاعتمادها فى أغلب التشريعات الحديثة ، إلى الحد الذى نلمسه فى كثير من مواضع قانون الضريبة العقارية المصرى الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

وليست الغاية من هذه الدراسة التدليل على سلامة التشريع المصرى ، ولا تبرئته من أوجه القصور التي تكشف عنها الدراسة النظرية ، أو قد تفصح عنها مشكلات تطبيقه ، لأننا نؤمن بأن لكل دولة ظروفها يجب مراعاتها عند تقرير التشريع الخاص بها ، ولكن لأن الاستناد إلى المعايير الدولية يفيد فى الكشف عن التطور الذى يلاحق الفن التشريعى من ناحية ، ويدلنا على مواطن التخلف والقصور فى تشريعاتنا التي يمكن التغلب عليها بمراعاة المعايير التي تهدف إلى تحقيق العدالة و الكفاءة من ناحية أخرى.

تعتمد العديد من الدول المتقدمة بصورة ملحوظة على الضريبة العقارية في تمويل المحليات، ومن ذلك الولايات المتحدة وكندا واليابان والمملكة المتحدة ، حيث تشكل الضريبة العقارية بصورها المختلفة حوالى ٩٠% من إيرادات المحليات (٧٤) فى أستراليا وكندا وأيرلندا ونيوزلندا والمملكة المتحدة .

استراليا

تفرض المقاطعات فى أستراليا أنواعاً مختلفة من الضرائب العقارية، فهى تشمل : ضرائب تفرض مباشرة على ملكية المال غير المنقول ، مثل ضريبة الأراضى ومساهمات مالكى العقارات فى إطفاء الحرائق .وهناك ضريبة دمغة على عقود تحويل أو نقل ملكية العقارات ، وأخرى على الرهن العقارى ، بجانب الضريبة التي تدفعها شركات التأمين العقارى كجزء من مساهمات إطفاء الحرائق.

الولايات المتحدة

توجد اختلافات ملحوظة (٧٥) فى فرض الضريبة المحلية داخل الدولة ، ففى بعض الولايات يسمح بفرض ضرائب دخل ومبيعات وعقارية ، بينما تتقيد بعض الولايات بفرض الضرائب العقارية فقط ، كما قد يتوزع

---

(74) *Harry Kitchen : Local Taxation in selected countries , A comparative examination, Trent University , Canada, No. 10, 2003.*

(75) *James D. Rodgers and Judy A. Temple , Sales Taxes , Income Taxes, and Non Property tax revenues in :J. Richard and Eli Schwartz(eds.): Management policies in Local Government Finance , 4th. edition, International City Management Association , Washington D.C., 1996, pp. 229- 256 at 242-243.*

الاختصاص بفرض الضريبة بين الولاية التي يقيم فيها الشخص وبين الولاية التي يعمل فيها.

كندا

تعتبر الحكومات المحلية كيانات مستقلة تتولى أمر المقاطعات ، ويسمح لها بأن تستخدم الضريبة العقارية ، ولها الحق فى أن تعين سعر هذه الضريبة .

ويعتبر العقار هو وعاء الضريبة ([٧٦])، ويشمل بصفة أساسية الأرض والمبانى والإنشاءات ، ويخل ضمن الوعاء فى بعض المقاطعات المعدات والآلات .

ويعفى التشريع بعض العقارات من الخضوع للضريبة ، ومن ذلك مبانى الجامعات والكليات والكنائس والمقابر والمستشفيات العامة والمنظمات الخيرية .

ووفقاً للدستور الكندى فإن العقارات التي تملكها الأقاليم والمقاطعات تعفى من الضريبة العقارية.

ولكل مقاطعة تشريع ينظم تقدير العقار بقيمة ما ، ويمكن أن تربط الضريبة فى بعضها على أساس القيمة الفعلية أو الحقيقية *real and true value* أو القيمة العادلة *fair value* ويقصد به من الناحية العملية القيمة السوقية *market value*.

ولتجنب التغيير غير المتوقع فى ممارسات ربط الضريبة فإن كل مقاطعة أنشأت سلطة ربط مركزية لتطوير أعمال الربط.

([76]) *Harry Kitchen : Local Taxation in selected countries , A comparative examination, Trent University , Canada, No. 10, 2003p.12..*

ألمانيا

تخضع (٧٧) عملية حيازة عقارى للضريبة على انتقال العقارات *Real Estate Transfer Tax* ، والتى تفرض على المقابل المتفق عليه *agreed consideration* ، وعادة ما يكون سعر الشراء ، وذلك بسعر 3;5% ، وفقاً لقانون الضريبة على انتقال العقارات الألمانى *Grunder werbstergeestz* ، حيث يكون جميع أطراف الشراء مسئولين عن الضريبة .

ومع ذلك فإن الواقع العملى يثبت أن كلاً من البائع والمشترى يتفق على أن يتحمل المشترى هذه الضريبة ، ومن ثم يقوم الإدارة الضريبة تربط الضريبة على المشترى.

وإذا كان البيع قد تم على أسهم فى عقار فإن الضريبة لا تحسب على أساس قيمة العقار ، وإنما تحسب وفق معادلة خاصة ، تتضمن التدفقات النقدية المستهلكة التي تقوم على أساس ضرب متوسط الإيجار السنوى فى مدة معينة . وعادة ما تكون القيمة الناتجة عن هذه المعادلة تساوى ما بين ٦٠ %، ٨٠ % من القيمة السوقية العادلة للعقار.

أما الضريبة العقارية *Real Estate Tax* فهى تفرض كل سنة تقويمية على العقار ، وذلك وفق قيمة محددة تبلغ غالبا ما بين ٢٠ %، ٥٠% من القيمة السوقية للعقار . وتعتمد القيمة الفعلية للعقار على المضاعف *multiplier* الذى تحدده البلدية التي يقع فيها العقار ، ثم تخصم الضريبة العقارية من نفقات المشروع عند حساب ضريبة الدخل.

---

(77) *Mayer Broun Maw Gaedertz : Taxation of Investments into German Real Estate, 2006.*

دخلت الضريبة على الأملاك ([78]) فى الهيكل الضريبى الجديد فى روسيا منذ المراحل المبكرة للتحول عن النظام الاشتراكى لتتفق مع جهود الخصخصة المكثفة ، ولقد أبقى على الفصل التقليدى للعقارات (التي تشمل المبانى وغيرها من الأصول المادية أو الملموسة ، وبين الأراضى التي كانت تعامل كشكل من أشكال الثروة أو الموارد الطبيعية . ثم تقرر فى عام ١٩٩١ فرض ضريبة على المنشآت العقارية *property of enterprises* التي لها شخصية قانونية، وتعرف بالضريبة على أصول المنشآت *assets tax on enterprises* أو الضريبة على عقارات أو أملاك الأشخاص القانونية *property of legal persons*

وتفرض الضريبة العقارية فى روسيا على المنشآت على أساس القيمة الدفترية للأصول ، والمعدات والمخزون والمركبات والإنشاءات ، باستعمال الشكل السوفيتى للمحاسبة ، والذى لم يعد يتفق مع الحقائق الاقتصادية . والحد الأقصى لسعر الضريبة هو ٢% من القيمة الدفترية ، ويكون الحق فى فرض الضريبة للإقليم الذى يعتبر مكان تسجيل المنشأة بغض النظر عن مكان استعمال الأصل أو تحقق الدخل منه. وتدفع هذه الضريبة على قسطين.

أما الأفراد الذين يمتلكون مبان وإنشاءات فإنها تخضع للضريبة بسعر حده الأقصى ٠,١% من قيمة الجرد *inventory value* التي يقررها المكتب الفنى للجرد *the Bureau of Technical Inventory* (BTI) أو على أساس قيمة التأمين الإجبارى *the compulsory insurance value* ، وأما المركبات ، دون السيارات الخاصة ، فهى تخضع للضريبة

([78]) *Jane H. Malme with Natalia Kalinina Property Tax Developments in the Russian Federation, General Background*

على أساس قوة المحرك ، وتدخل فى وعاء الضريبة العقارية . ويطبق نظام تصحيح أو قياس التضخم *Inflation indexes* لدى بعض الأقاليم مما يخلق تبايناً عن القيمة السوقية الفعلية للأصول . وبحثاً عن زيادة الحصيلة الضريبية فقد وافق مجلس الدوما على زيادة سعر الضريبة على المساكن من ٠,١% إلى ٢% وفقاً لقيمة الجرد .

اندونيسيا

ارتبطت الضرائب العقارية فى اندونيسيا منذ عام ١٩٦٥ بنظام المساهمة لصالح التنمية الإقليمية *IPEDA* ، الذى تضمن فرض ضريبة على المخرجات الريفية أو غير الحضرية ، مع فرض الضريبة العقارية على الأفراد ، وعلى حائزى المساكن ، والضريبة على صافى الثروة.

وقد عاب هذا النظام (٧٩) أن تقدير العقارات لأغراض الضريبة لم يبلغ سوى ما يقارب ربع قيمتها الحقيقية فى السوق ، بجانب انخفاض معدلات تحصيلها ، ونقص البيانات المستمدة من سجلات الحصر العقارى ، وعدم ملائمة التقييم فى تحقيق العدالة ، فضلاً عن قصور فى الكفاءة الإدارية مما أسفر عن انخفاض فى الحصيلة .

ولقد ترتب على ذلك قيام الحكومة بإصلاح الضريبة العقارية عام ١٩٨٤ضمن برنامج شامل للإصلاح ، حيث روجعت ضريبة الدخل فى ذلك العام ، وطبقت الضريبة على القيمة المضافة عام ١٩٩٥، وعدلت ضريبة الأراضى والمبانى فى عام ١٩٨٤ ، ثم صدر القانون رقم ١٢ لسنة ١٩٨٥ للضريبة على العقارات والأراضى ، بهدف توسيع وعاء الضريبة

([79])*Roy Kelly : Property taxation in Indonesia, challenges for decentralization, Lincoln Institute of Land policy , Working Paper ,No.3,2003,p.4 .*

وتقليل مجالات الإعفاء منها وتبسيط هيكل أسعارها ، ووضع إطار لتحسين الإدارة الضريبية([80]).

ولقد بسط هذا القانون نظام الضريبة العقارية حين استبعد سبعة ضرائب مختلفة ومرتبطة بالعقارات، وأخذ بنظام الضريبة ذات السعر النسبى بواقع ٠.٥ % من لقيمة الرأسمالية للعقار والتحسينات . كما ألغت هذه الضريبة خمسين فى المائة من الامتيازات الممنوحة للعقارات السكنية ، والسعار التصاعدية للأراضى الريفية أو غير الحضرية .

وتراوح معدل التقدير ما بين ٢٠% إلى ٥٠% لتوفير المرونة فى تطبيق الضريبة العقارية وفق الظروف والأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية .

ولقد عرف القانون المذكور الالتزام الضريبى على نحو واسع ليشمل إما المالك أو المنتفع بالأرض أو المبنى ، مما يوفر فرصاً سهلة للإدارة الضريبية فى ربط وتحصيل الضريبة على ضوء سجل الحصر الذى لا تكتمل بياناته ، ولا يبين بوضوح المالك الحقيقى لكل عقار.

ووسع القانون الجديد من وعاء الضريبة عن طرق تخفيض إعفاءات الضريبة ، ونقل الوعاء من القيمة الإيجارية إلى القيمة الرأسمالية للعقار ، كما ألغيت سلطة مدير إدارة الضريبة فى منح إعفاءات خاصة.

ولتحقيق مزيد من العدالة قرر القانون خصماً للقيمة على المبانى بالنسبة لكل العقارات ، مما منح إعفاء للعقارات السكنية ذات القيمة المنخفضة فى المناطق غير الحضرية.

---

(80) *Dietrich lerch :The Revenue potential of the land for urban finance in Indonesia in : J. Wong ed. : Cities of Asia , A study of Urban solution and Urban finance, Singapore1979, .*

والتزم الممول بأن يدفع الضريبة خلال ستة أشـــهر ، و إلا تعـــرض للجزاء بواقع ٢ % شهرياً وبحد أقصى ٢٤% عن سنتى التأخير ، ويجـــوز الحجز على الأموال العقارية والمنقولة وبيعها بالمزاد فى حالة إخلال الممول بالتزاماته. ويتعين تحديد بنك مسئول عن استلام المتحصلات الضريبية.

وأصبحت الإعفاءات محدودة ؛ فهى تمنح للمنظمات التي لاتهدف إلـــى الربح والتى تزاول نشاطاً دينياً غير مستهدف للربح ، ولغيرها من الأنشـــطة التعليمية والثقافية والاجتماعية ، كما تعفى من الضريبة المقـــابر والغابـــات المحمية والحدائق العامة والأراضى المســـتخدمة للصـــالح العـــام *social common* وللمكاتب الدبلوماسية والمنظمات الدولية .

ومنح القانون وزير المالية سلطة تقرير إعفاءات لحـــالات فرديـــة أو استثنائية ، عندما يطلب منه ذلك .

وتوزع حصيلة هذه الضريبة بين الحكومات المحلية بواقع ٦٤,٥% ، وحكومات الأقاليم ١٦,٥% والحكومة المركزية١٠ % ، ويتبقى ٩% مقابل التكاليف التي تتحملها الإدارة الضريبية .

الهند

تحصل المجالس البلدية فى الهند حوالى ٢٠ % من إيراداتها العامـــة من الضريبة العقارية على المبانى والأراضى الواقعة بها . وتختلف مساهمة الضريبة العقارية فى الإيرادات العامة باختلاف المـــدن ، واخـــتلاف ســـعر الضريبة من مجلس إلـــى آخـــر ، ولاخـــتلاف الأوضـــاع الخاصـــة بكـــل مدينة ([٨١]).

([81]) *Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

الفلبين

تعتبر الضريبة العقارية هى المصدر المهم فى توفير الإيرادات المحلية فى الفلبين ، حيث تبلغ حوالى ٣٠ % من إجمالى إيرادات البلديات(٨٢) .

هونج كونج

يوجد نوع من الضريبة في هونج كونج يسمى بالضريبة العقارية ولكنه ليس ضريبة على القيمة ، بل إنها تصنف على أنها من ضرائب الدخل . حيث لا يخضع لهذه الضريبة جميع ملاك العقارات، مالم يحصل هؤلاء الملاك على مقابل منها ، ومنها الدخل التأجيرى خلال سنة الربط.

وفى هذه الحالة تفرض الضريبة على أساس القيمة المقدرة الصافية وفق السعر المعتاد. وتبدأ سنة الربط من أول أبريل إلى ٣١ مارس من العام التالي.

وتتحدد القيمة المقدرة الصافية على أساس المعادلة التالية:

صافى القيمة المقدرة للربط = ٨٠% من القيمة المقدرة × سعر الضريبة المعتاد.

الضريبة العقارية القابلة للدفع = صافى القيمة المقدرة للربط × السعر الضريبى المعتاد.

---

(82) *Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

القيمة المقدرة = الدخل التأجيرى + العلاوات أو المكافآت + ديون معدومة تم استردادها – إيجارات لا يمكن تحصيلها + العوائد أو الرسوم التي يدفعا المالك.

جامايكا

تدفع الضريبة بذات الطريقة التي تفرض على الرهون ، فهى ضريبة سنوية تدفع بناءً على قيمة الأصول التي يملكها الشخص.

هولندا

تفرض الضريبة العقارية ، وتسمى الضريبة على المنازل Houses tax على اعتبار أنها ضريبة محلية ، وذلك على جزأين ،جزء منها يفرض على الشخص الذى يسكن في المنزل ، والجزء الاخر يفرض على الشخص الذى يملكه ، فإذا كان للشخص مسكن مؤجر فعليه أن يدفع ضريبة على إقامته فقط .

ونظراً لارتفاع سعر الضريبة في السنوات الأخيرة ، حيث بلغت ١٠% في بعض الأقاليم ، فقد أعد في عام ٢٠٠٥ مشروعاً للبرلمان للإبقاء فقط على الضريبة التي يدفعها الشخص بوصفه مالكاً للعقار ، وأن تزاد هذه الضريبة سنوياً بما لايتجاوز معدل التضخم.

المملكة المتحدة .

لم يعد هناك وجود للضريبة العقارية التي كانت تفرض من قبل على أساس قيمة العقار لعدم شعبيتها.

ووفقاً للجدول (أ) الضريبة على الدخل ، ضريبة للحكومة المركزية ، تفرض على الدخل الإيجار المنسوب للعقار، هذا الإيجار الذى يحوزه مالك الأرض الذى يمكن أن يحصل عليه من الساكن إذا لم يكن هؤلاء الملاك يعيشون فيها ، ومع ذلك فإذا حصل المالك على إيجار فعلى (بعكس الإيجار الحكمى) فإن الإيجار الفعلى يخضع للضريبة على الدخل وفقاً للجدول أ.

حين استبدلت بريطانيا عام ١٩٨٩ نظام الإيجار الحالى بنظام إيجارها القديم القائم على تسعير العقارات فى المناطق السكنية والتجارية ، أصبح بموجب النظام الجديد ([83]) تقييم كل العقارات (السكنية والتجارية) الكائنة فى الإقليم المحلى يتم على أساس القمة الإيجارية السنوية *annual rental value* للعقار ، للوصول إلى القيمة القابلة للقياس *retable value* وفق معادلة معينة . ثم تحدد كل سلطة محلية المبلغ الإجمالى الذى تحتاجه لكى يحصل من ممولى الضريبة العقارية ، وهو ما يشبه إلى حد كبير نظام الالتزام الذى كان يحدد سلفاً مبلغ الضريبة التي تفرضه الحكومة على أهل منطقة معينة . غاية الأمر أن الملتزم هنا هى الحكومة ذاتها لا شخص معين من الأهالى .

كما فرضت بريطانيا ضريبة الرؤوس أو الفردة *Poll Tax* فى بداية تسعينات القرن الماضى ، وسميت بمساهمة المجتمع *Community Charge* ، فكانت تفرض هذه الضريبة على كل فرد مقيم فى عقار ، دون النظر إلى قيمة العقار أو مالكه أو نفقاته . وفى هذه الحالة تقوم السلطات المحلية بتحديد جملة الضريبة التي تحتاجها من المقيمين فى الإقليم ، ثم تقسم هذه القيمة على عدد المقيمين البالغين المكلفين بالضريبة ، ولا ينظر فى أمر

([83]) *Loslie Rosenthal : House prices and Local Taxes in the UK, Fiscal Studies Review , Vol. 20, No. 1, 1999, pp. 61-76.*

المقدرة التكليفية لهؤلاء الممولين باستثناء إعفاء مجموعات صغيرة من ذوى الدخل المنخفض .

ونظراً للنقد الكبير الذى صاحب فرض الضريبة ، وكان من أسباب سقوط حكمة تاتشر *M.Thatcher*، فقد حلت محل ضريبة الرؤوس فى عام ١٩٩٣ ضريبة البلدية *Council Tax* التي أعادت الصلة بين قيمة العقار والضريبة المستحقة ، مع الأخذ في الاعتبار عدد أفراد الأسرة القاطنة للعقار والتزاماتها .

وبإيجاز فقد تحددت ضريبة البلدية على أساس القيمة السوقية للعقار عام ١٩٩١ ، وتمثل الضريبة ثُمن هذه القيمة (١/٨) .

لبنان

فرضت الضريبة العقارية فى لبنان وفقاً لقانون ٥أغسطس ١٨٨٦ ، وكانت تعرف باسم ويركو المسقفات ، وكانت هذه الضريبة تستوفى على أساس القيمة البيعية للعقار ، بغض النظر عن كون العقار مؤجراً أم غير مؤجر، ثم حلت محل هذه الضريبة ضريبة عقارية تأخذ بالقيمة التأجيرية كأساس، وذلك منذ عام ١٩١٠، إلى أن طبق القانون الحالى المعروف بضريبة الملاك الصادر بالقانون رقم ١٩٦٢/٩/١٧ ، وما تلاه من تعديلات .

ويمتد نطاق فرض ضريبة الأملاك إلى المتممات والأقنية والالات والأدوات المركزة فى الأبنية لغايات تجارية أو صناعية ، والتى يتعذر انتزاعها منها دون الإضرار بها ، أو بالجزء من البناء الذى تقوم عليه أو تلتصق به ، وكذلك المصاعد وأجهزة التدفئة والتبريد وتمديدات المياه

والكهرباء والغاز وسواها من المتممات المعدة لتأمين استعمال الأبنية بشكل أفضل ، بصرف النظر عن أية غاية اخرى تجارية أو صناعية([84]).

أهم ما استحدثه القانون المصرى الجديد

استحدث القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ عدداً من الأحكام التي لم ترد فى سلفه القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، بغية تحقيق دوافع القانون الجديد ومراميه([85])، ومن هذه الأحكام المستحدثة :

١- إخضاع كافة العقارات المبنية كأصل عام ، دون تعليق هذا الخضوع على صدور قرارات وزارية أو إدارية ، بخلاف ما تطلبه القانون الملغى لخضوع العقارات المبنية للضريبة ، وهو أن تصدر بالبلاد أو المدن التي بها هذه العقارات الأوامر العالية أو مراسيم بربط الضريبة.

٢- توحيد سعر الضريبة ليكون ١٠% من القيمة الإيجارية المحددة وفقاً لأحكام القانون.

٣- جعل القانون الجديد مدة الحصر والتقدير الدورى للقيمة الإيجارية للعقارات المبنية خمس سنوات بدلاً من عشر سنوات ، على أن يتم الشروع فى إجراءات التقدير قبل نهاية كل فترة بمدة سنة على الأقل ، وثلاث سنوات على الأكثر . وذلك لملاحقة التغيرات التي تطرأ على سوق العقارات فى وقت ملائم ، لا هو بالطويل البعيد (عشر سنوات) ولا بالقصير القريب (مرة كل سنة) ، ليأتى التقدير العام قريباً من واقع سوق العقارات .

٤- تخفيض مدة التظلم من قرارات لجان التقدير إلى ستين يوماً بدلاً من ستة أشهر من تاريخ إعلان أو نشر التقديرات ، مع تقرير تأمين لضمان جدية المعارضة قدره خمسون جنيهاً بدلاً من ٥% من قيمة الضريبة بحد

([84]) د. حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش: المالية العامة: الضرائب والرسوم والموازنة العامة، ١٩٩٥.

([85]) مجلس الشورى، ص ٦،ص ٧.

أدنى خمسين قرشاً كما قرر القانون الملغى . على أن يرد هذا التأمين عند قبول الطعن موضوعاً.

٥- تغيير تشكيل لجان الطعن وإعادة تنظيم أعمالها.

٦- منح القانون الجديد إعفاء شخصياً للمكلفين بواقع ستة آلاف جنيه لكل وحدة فى عقار ، على أن يخضع ما زاد عن هذا الحد ، وبعد خصم التكاليف الحكمية ، للضريبة.

٧- إلزام المكلف بأداء مقابل تأخير عند التخلف عن أداء الضريبة فى المواعيد المقررة.

٨- النص على أيلولة حصيلة الضريبة إلى الخزانة العامة بدلاً من أيلولتها إلى الحكومة ، على أن يخصص للمحافظات ٢٥% من حصيلة هذه الضريبة المحصلة فى نطاق كل محافظة ، وبما لايقل عما تم تحصيله من هذه الضريبة فى العام المالى ٢٠٠٦ / ٢٠٠٧، مع تقرير مرونة فى تطبيق النص حين أجاز لمجلس الوزراء تقرير زيادة هذه النسبة لضمان الموارد المالية اللازمة لكل محافظة.

٩- إعادة تنظيم وترتيب أوضاع العاملين بمصلحة الضرائب العقارية إدارياً ، وضمان منحهم الحوافز والغُايات التي تشجعهم على حسن تنفيذ القانون.

خصائص الضريبة المصرية

تتميز الضريبة على العقارات المبنية فى مصر بعدد من الخصائص منها:

أولاً: ضريبة مباشرة نوعية:

الضريبة على العقارات المبنية ضريبة مباشرة لأنها تفرض على مكلف يسهل تحديده مقدماً هو مالك العقار ، كما أن وعاءها الدخل ، وهو وعاء

يتميز بقدر معين من الدخل يمكن تحديده ونسبته إلى صاحبه، فتفرض الضريبة و تحصل بصورة مباشرة على صافى القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية وما فى حكمها.

وهى ضريبة نوعية ، لأنها تفرض على نوع معين من مصادر دخل الممول ، هو الدخل الناتج عن استغلال الثروة ، سواء كان الدخل فعلياً أو حكمياً.

ثانياً : ضريبة تفرض على دخل العقار ولا تفرض على ملكيته

إن الواقعة المنشئة لضريبة العقارات المبنية هو تحقق الدخل حقيقة أو حكماً . ومن ثم فإن هذه الضريبة لا تفرض على مجرد حيازة الممول للعقار أو امتلاكه، لأن وعاءها هو دخل العقار .

وإن كان المشرع لم يهتم بالدخل الفعلى الذى حققه الممول فعلاً ، بل اهتم بالنفع الذى يحققه العقار لمالكه . واعتبر أن لهذا النفع قيمة يمكن تقديرها على أنها دخل من العقار ، قياساً على أن صاحب العقار يمكن تأجير منفعته للغير ، أو لأن سكنه فى هذا العقار وفر عليه تكلفة السكن فى عقار آخر لا يملكه .

ومن ثم كانت حيازته للعقار الذى يشغله بمثابة منفعة يمكن تقديرها بدخل للعقار يتمثل فى القيمة الإيجارية التي إما أن يحصل عليها حقيقة بتأجيره للغير ، أو يحصل عليها حكماً بتوفير مقدارها لأنه بشغله العقار المملوك له لم يسكن فى عقار آخر بأجر.

ولقد قضى (٨٦) بأن :" المستفاد من نص القانون – رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤– أن وعاء الضريبة العقارية هو العقار ذاته لا ريعه ، بدليل أن المادة الأولى قد نصت على فرض الضريبة على العقارات المبنية أياً كانت مادة

---

[86] محكمة القضاء الإدارى فى الطعن رقم ٣١٦ لسنة ١٣ ق جلسة ١٩٦٠/١/١٢.

بنائها ، وأياً كان الغرض الذى تستخدم فيه دائمة أو غير دائمة ....إلخ . ومن ثم يخضع العقار بمجرد تمامه وصلاحيته للغرض الذى من أجله للضريبة العقارية سواء شغل أم لم يشغل .

ولا يؤثر فى ذلك أن المشرع جعل أساس تحدد الضريبة بنسبة مئوية من الريع الناتج من العقار بعد خصم ٢٠% مقابل المصروفات ، لأن قصد الشارع من ذلك لا يتعدى إيجاد أساس عادل لتحديد الضريبة فقط لا جعل فرض الضريبة منوطاً بتحقيق الريع فعلاً ، يؤيد ذلك أنه أجاز فى تقدير الريع السنوى الذى يتحدد أساسا لربط الضريبة الاستناد لأجرة المثل ، وأن يستمر الربط معمولاً به دون تغيير مدة عشر سنوات مع أن الريع يتغير من سنة إلى أخرى زيادة أو نقصاً."

ثالثاً : تفرض الضريبة على الدخل المقدر وليس على الدخل الفعلى

تفرض الضريبة على القيمة الإيجارية السنوية للعقار ، ولا يهتم المشرع بالقيمة الإيجارية التى يحصل عليها المالك فعلاً من استغلاله هذا العقار ، وإنما تفرض الضريبة على القيمة الإيجارية التى تقدرها لجان إدارية متخصصة ، تأخذ فى اعتبارها عدداً من العوامل التى تؤثر فى تحديد هذه القيمة، ومن بينها الإيجار الفعلى الذى يحصل عليه المالك إذا كانت قيمة هذا الإيجار ثابتة بمستند خال من هذه الشبهة أو الصورية.

ويعتد بالقيمة الإيجارية المقدرة طوال مدة خمس سنوات ، حيث يظل تقدير الضريبة ، وبالتالى قيمتها ، ثابتاً خلال هذه المدة ما لم يوجد ما يبرر إعادة التقدير .

ورغم أن المشرع يلزم مالك العقار بأن يقدم إقراراً يبين فيه الإيجار الذى يحصل عليه فعلاً من هذا العقار إلا أن هذا الإقرار لايؤخذ على أنه

الأساس الوحيد لفرض الضريبة ، كما يفقد هذا الإقرار أهميته بالنظر إلى أنه لا يقدم سنوياً ، وإنما يقدم مرة كل خمس سنوات.

كذلك لا يهتم المشرع بما تكبده المالك فعلاً من نفقات أو مصاريف لصيانة العقار أو المحافظة عليه، فلا يسمح بخصم النفقات الفعلية التي قام المالك بإنفاقها من إجمالي الدخل الذي حصل عليه من استغلال هذا العقار ، وإنما يفرض المشرع الضريبة على القيمة الإيجارية الصافية التي يقدرها تقديراً حكمياً إيراداً ومصروفاً، حيث يسمح بخصم نسبة جزافية مقدارها ٢٠% من إجمالي القيمة الإيجارية المقدرة للوصول إلى صافي الدخل الخاضع للضريبة، بغض النظر عما إذا كانت هذه النسبة تزيد أو تقل عما أنفقه الممول فعلاً خلال هذه السنة.

رابعاً : ضريبة تجمع بين العينية والشخصية

تتمثل عناصر الضريبة في أنها تهتم بالعقار ذاته دون الاهتمام بشخص مالكه، فلا يسمح بخصم الأعباء العائلية لصاحب الدخل عند فرض الضريبة، كما أن هذه الضريبة يقع عبؤها على عين العقار الذي يظل ضامناً للضريبة حتى لو انتقلت ملكيتها إلى الغير وهي محملة بضرائب عن فترة سابقة على نقل هذه الملكية.

وقد راعى المشرع عناصر الشخصية في هذه الضريبة إلى حد ما ، ويمكن أن نلحظ ذلك حين أعفى العقارات التي لايزيد صافي قيمتها السنوية على ١٨ جنيها ، ثم جعل سعرها تصاعدياً إعمالاً لأحكام القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ ، الذي قرر أيضاً بعض الإعفاءات من هذه الضريبة

خامساً : ضريبة سنوية

تفرض الضريبة على العقارات المبنية سنوياً ، على أساس القيمة الإيجارية السنوية . وتستحق الضريبة عن سنة كاملة ،أعتباراً من أول يناير

التالي لتاريخ إتمام العقار أو شغله على غير إتمام .ويتم السداد خلال ذات السنة على قسطين متساويين ، في النصف الأول من شهرى يناير ويوليو قبل أن يتحقق الدخل بصورة فعلية وكاملة ([٨٧]).

سادساً: ضريبة عامة ربطاً ومحلية مآلا

تعتبر الضريبة على العقارات المبنية ضريبة عامة لأن أحكامها المقررة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تفرض على جميع المكلفين فى جميع أنحاء الجمهورية، سواء فى مجال تقدير الوعاء أو السعر أو الإعفاء منها.

وهى ضريبة محلية مآلا ، لأن حصيلتها تؤول إلى المحليات ، متمثلة فى مجال المدن بالنسبة للعقارات الواقعة فى دائرة اختصاصها ، فهى مصدر ملائم لتمويل المحليات ([٨٨])، لارتباط مالك العقار بالبلد الذى يوجد فيه العقار ، كما أن فرضها وتحصيلها لا يتطلب مقدرة إدارية عالية . ومن ثم يمكن للسلطات المحلية تحصيلها دون تكلفة كبيرة.

([87]) محمد صلاح الشرقاوى وأحمد فؤاد السعيد وجلال عبد الغنى إبراهيم : الضريبة على العقارات المبنية ، مطبوعات معهد المحصلين والصيارف ، بوزارة المالية ، ١٩٩٧، ص ١٤.

([88]) *Ursulla K. Hicks: Public Finance , The Cambridge Economic Hand Book, London, pp. 187 and 275.*

الباب الأول

نطاق الضريبة وسعرها

تمهيد وتقسيم

لكل ضريبة نطاقها الذى يتكفل القانون الضريبى بتحديده ، زمانياً ومكانياً وشخصياً ، كما توجب مقتضيات مشروعية الضريبة أن يحدد هذا القانون سعر ، أو معدل ، الضريبة المفروض على ذلك الوعاء .

ونبين فى هذا الباب وعاء الضريبة على العقارات المبنية وسعرها ، فى فصلين ، على النحو التالى:

الفصل الأول

نطاق الضريبة

وعاء الضريبة

العقـــارات *real states* أو الأمـــلاك *properties* هـــى وعـــاء الضريبة ، حيث يمكن أن تفرض الضريبة على نوعين من الأمـــلاك ([89]) ، هما الأملاك العينية والأملاك الشخصية .

وتتكون الأملاك العينية من الأرض والمبانى وغيرها من الأصول التي تتصل بالأرض اتصالاً مباشراً أو دائماً ، وهـــى التـــي تعـــرف بالعقـــارات بالتخصيص كالجرارات التي تخدم الأرض ، والمواشى وغيرهما.

أما الأملاك الشخصية فتتكون من الأمـــلاك الملموســـة أو الماديـــة أو المنقولة التي يمكن رؤيتها أو لمسها أو تحريكها ، مثل المخزون من الســـلع والسيارات والقوارب والأدوات المكتبيـــة والآلات ، ومـــن الأمـــلاك غيـــر الملموسة أو المعنوية والتي لايستدل عليها غالباً إلا من وثـــائق التســـجيل أو دفاتر الملكية مثل براءات الاختـــراع أو التـــراخيص والامتيـــازات وحـــق الشهرة .

ومن المعلوم أن العقار هو كل شيء ثابت في مكانه ولا يمكـــن نقلـــه دون تلف ([90])، أى الأراضي والمباني والأشـــجار التـــي تتصـــل بـــالأرض

([89]) *Michel E. Bell : An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000, p. 8.*

([90]) يقصد بالعقار لغة : كل ملك ثابت له أصل ، كالأرض والدار، والعقارات جمع ، والعقار الحر هو ما كان خالص الملكية ، ويسمى الدخل الدائم السنوى المتحقق منه ريعاً . وفى العموم فإن العقار هو من كل شئ خياره. أما العُقار – بضم العين-فهو الخمر ،

اتصال قرار. وتنقسم إلى نوعين: العقار بطبيعته ، والعقار بالتخصيص ، ولا يعد عقاراً بالنسبة للأرض إلا ما هو جزء منها. ويترتب على ذلك أن الكنز ليس عقاراً رغم كونه مدفوناً في باطن الأرض.

ويشترط فى العقار بالتخصيص: أن يكون العقار والمنقول مملوكين لشخص واحد ، وأن يتم وضع المنقولات رصداً لخدمة العقار بإرادة المالك وليس رغماً عن إرادته (مثال: إذا استعار مستأجر مزرعة سيارة من مالك المزرعة ورصدها لخدمة العقار فإن السيارة في هذه الحالة لا تعد عقاراً بالتخصيص لأن الرصد هنا لم يكن بإرادة المالك)، و أن يوضع المنقول لخدمة العقار وليس لخدمة صاحب العقار بصفة أساسية. (مثال: إذا اشترى مالك مزرعة سيارة لاستخدامه الشخصي وليس رصداً لخدمة العقار، فلا تعد السيارة عقاراً بالتخصيص). وأن يتم الرصد على سبيل الاستقرار.ويترتب على هذا أن من يرصد منقولاً لخدمة عقار بصفة مؤقتة (أي لمدة زمنية محددة) فإن المنقول في هذه الحالة لا يعد عقاراً بالتخصيص .

ويمكن أن يكون وعاء الضريبة العقارية الأرض فقط ، أو الأرض والمبانى والتحسينات ، أو أن يمتد نطاق الضريبة ليشمل بعض الأموال

والعقَّار بتشديد القاف أصل الدواء وجمعه عقاقير . راجع المعجم الوسيط الطبعة الرابعة ، من مطبوعات مجمع اللغة العربية، القاهرة،٢٠٠٤، ص ١٤٢٥.

المنقولة التي يحددها القانون([٩١]). وبذلك تنتهج التشريعات المقارنة نهجين متميزين لتحديد وعاء الضريبة ([٩٢]) ، أحدهما يضيق الوعاء والآخر يوسعه:

١- التحديد الضيق لوعاء الضريبة : تقصر بعض التشريعات وعاء الضريبة على الأرض وحدها ، دون المباني أو ما يجرى عليها من إنشاءات أو تحسينات . أو أن وعاء الضريبة يشمل الأرض دون التحسينات ، وهو ما يشمل عادة الأرض الشاغرة *vacant land* والأرض التي تقام عليها مبان .

ويعتمد فرض الضريبة على الأرض فقط دون التحسينات على اعتبارات اقتصادية ، بحسبان أن الأرض غير مرنة فى جانب العرض ، ويجب على الضريبة أن تكون محايدة لا تؤثر على تخصيص الموارد ، ومن ثم فإنه يخشى من فرض الضريبة على التحسينات أن يعاد تخصيص رأس المال ، فلا يتوجه إلى تحسين الأراضى والعقارات ، بالقدر الذى كان عليه الحال قبل فرض الضريبة ، عندما يتحول جزء منه إلى مجالات أخرى ، فيضار الاستثمار العقارى بسبب الضريبة على المدى المتوسط أو الطويل.

ويمتاز هذا الأسلوب بالبساطة ، إذ أن وعاء الضريبة ثابت لا يتغير ، ولا يحتاج حصره إلى إجراءات معقدة ، ولا إلى متابعة مستمرة فلا حاجة إلى متابعة التغيرات التي تحدث على الأرض من مبان وخلافه ،فهى قليلة التكلفة إداريا.

([91]) *William Dilinger: Urban property taxation in Developing Countries , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988, p.17.*

([92]) *Michel E. Bell : An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000, pp. 9-10.*

وتكون الضريبة فى هذه الحالة بمثابة اقتطاع جزء مـن قيمـة الأرض للصالح العام.

ويفيد عدم فرض الضريبة على المبانى أو التحسينات التي تجرى على الأرض فى تشجيع الاستثمار فى تطوير وتنمية الأراضى وإقامـة المنشـآت عليها دون خوف من فرض الضريبة على هذه الإنشاءات.

ولكن يعيب هذه الضريبة أنها غير عادلة حيث تسـاوى فـى فـرض الضريبة بين مساحتى أرض متماثلتين تقعان فى نفس المنطقـة ، إحـداهما أرضاً فقط لاتغل إيراداً لصاحبها أو تغل إيراداً قليلاً ، أمـا الأخـرى فهـى مشيدة بالمبانى الفارهة وتدر على صاحبها دخلاً كبيراً ، ومع ذلك فإن كـلا المالكين يدفع نفس الضريبة.

كما أن إعفاء الاستثمارات فى الإنشاءات من الضريبة يحفز على مزيد من الاستثمار العقارى لغير صالح مجالات الاستثمار الأخـرى كالاسـتثمار الصناعى والزراعى والمالى ، مما يفقد الضريبة العقارية حيادها.

و يسمح قانون التصنيف *the Rating Act* فى كينيا بـأن [٩٣] تفـرض السلطات المحلية الضريبة إما على الأراضى أو الأراضى والتحسينات (مثل المبانى) ، ومع أن أول تطبيق لهذا القانون بدأ فى مومباسا عام ١٩٢١ اعتمد على الأرض والتحسينات (أى على القيمة السنوية على العقارات المشغولة) فإن كل العقارات المصنفة فى كينيا تخضع للضريبة على الأراضـى فقـط ، ولا تخضع التحسينات كالمبانى والإنشاءات للضريبة . فضلاً عن أن معظـم المحليات تسـتبعد الأراضـى المملوكـة ملكيـة مطلقة *freehold" land* والأراضى التي تقل عن ١٢ فدان من الضريبة ، كما تستبعد كذلك الأراضى

---

[93]) Roy Kelly :*Property Taxation in Kenya*, , Duke University.

العامة التي تملكها الحكومة المركزية أو مجلس إدارة الأراضي *council trust land* من الخضوع للضريبة.

٢- **التحديد الواسع لوعاء الضريبة** : تمد بعض التشريعات وعاء الضريبة ليشمل الأرض والإنشاءات وما يقوم به المالك من تحسينات، كما يمتد الوعاء ليشمل فى بعض الأحيان أموالاً منقولة تكون فى خدمة العقار (كالعقارات بالتخصيص) أو أموالاً شخصية منقولة ذات قيمة كالسيارات والقوارب والطائرات.

ويتم تحديد وعاء الضريبة فى هذه الحالة على كل من الأرض والتحسينات *improvements* لأن القيمة الرأسمالية للعقار تتحدد بكافة العوائد المتوقعة منه فى الوقت الحاضر وفى المستقبل. وأنه ليس من العدالة أن تفرض الضريبة على أساس قيمة الأرض أو العقار وحده دون اعتبار للتحسينات التي يجريها المالك ، كما هو الحال بالنسبة للفنادق والعمارات الفاخرة والأبراج السكنية ، فتزيد من قيمة تلك العوائد زيادة ملحوظة لا تتساوى معها العقارات التي لم تجر عليها تلك التحسينات .

ويرد أنصار فرض الضريبة العقارية على الأرض والتحسينات على تخوف أنصار الحالة الأولى بأن الزيادة الكبيرة فى العوائد الناتجة عن التحسينات تفوق مقدار الضريبة التي تنسب إليها ، مما لا يجعل للضريبة أثراً مثبطاً ، فلا تنخفض الاستثمارات العقارية بسبب فرض الضريبة على التحسينات.

ويتميز هذا الأسلوب بالعدالة فهو يقرر فرض الضريبة على أساس المقدرة التكليفية للممول ؛ فالممول الذى يمتلك أرضاً فقط لا تكون له نفس المقدرة لممول يمتلك الأرض وما عليها من إنشاءات ، فكان من الواجب عدالة أن يدفع الثانى ضريبة تزيد عما يدفعه الأول تحقيقاً للعدالة الرأسية

التي يجب أن توافرها لكى تستمد الضريبة مشروعيتها([94]). ويقصد بالعدالة الرأسية *vertical equity* معاملة الممولين المختلفين معاملة مختلفة .

كما يحافظ هذا الأسلوب على حياد الضريبة العقارية ، وذلك بخضوع الاستثمار فى البناء والإنشاءات للضريبة ، مما يجعل قرار الاستثمار فى هذا المجال غير متأثر إلى حد كبير بما يمنحه قانون الضريبة العقارية من مزايا.

ومع ذلك فلا يخلو هذا الأسلوب بدوره من عيوب ، فهو يحتاج إلى إدارة ضريبية متطورة تمتلك من القدرات البشرية والإمكانيات المادية ما يؤهلها لمتابعة التغيرات على الأراضى ، وتقدير قيمتها وفرض الضريبة عليها ، فهى بذلك طريقة تتطلب إنفاق مبالغ باهظة.

وقد تحتاج الدولة التي تعانى من أزمة فى السكان إلى تقرير امتيازات ضريبية للبناء والإنشاءات لتشجيع ملاك العقارات على تطويرها وبناء المزيد من الوحدات السكنية لمعالجة الأزمة ، مما يضطرها إلى إعفاء هذا النشاط من الضريبة ولو إلى أجل معين.

كما أن التوسع فى فرض الضريبة على بعض الأوعية كالمنقولات الشخصية ذات القيمة يحول هذه الضريبة من ضريبة على الدخل إلى ضريبة على الثروة أو رأس المال ، التي يشوبها عدم الدستورية.

وهكذا ؛ يتبين لنا أن الاعتماد على طريقة واحدة من الطريقتين السابقتين لتحديد الوعاء ليس صحيحاً . ويمكن للدولة أن تستن طريقة وسطى بينهما فتأخذ من قيمة الأرض أساساً لوعاء الضريبة مع بعض التوسع فى تحديد الوعاء من خلال إخضاع مبان وإنشاءات معينة ، دون أن يمتد الوعاء

([94]) وذلك بالطبع دون أن نتجاهل ضرورة أن تتوافر فى الضريبة العدالة الأفقية *horizontal Equity* التي تعنى معاملة الممولين المتساويين فى المراكز القانونية نفس المعاملة ، لأن العدالة الرأسية والعدالة الأفقية هما جناحا العدالة الضريبية التي بهما تستمد الضريبة مشروعيتها الدستورية . لمزيد من التفصيلات راجع مؤلفنا : الضرائب بين الفكر المالى والقضاء الدستورى ، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩.

ليفرض الضريبة على الأرض الفضاء أو على الأموال المنقولة الشخصية التي لا تعد عقاراً بالتخصيص .

وليس ثمة مانع يحول دون إعفاء بعض العقارات من الضريبة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وفق ضوابط محددة.

ويمكن النظر (٩٥) إلى القيمة السنوية على أنها ضريبة على الدخل السنوى للعقار ، بينما تعتبر الضريبة على القيمة الرأسمالية أو على موقع العقار جزءً من الضرائب على الثروة. وهذا التقسيم مبسط ولكنه ليس كل شئ، حيث يمكن أن يختلف نظام الضريبة من حيث هيكل أسعاره وطرق الربط . ويمكن أن تتبع الدول طرقاً مختلفة للربط باختلاف نوع الضريبة ، فقد ربطت الضريبة على الأراضى فى كل من أبيدجان وتونس على أساس القيمة الرأسمالية للأراضى ، وعلى أساس القيمة السنوية للتحسينات ، وفرضت المكسيك كل من الضريبة على القيمة السنوية والرأسمالية ، وفى تايلاند استخدمت القيمة السنوية على الأراضى الفضاء ، والقيمة السنوية على الأرض والمبانى .

تفرض اليابان (٩٦) ضريبة خاصة على حيازة الأراضى *land holding tax* لامتصاص التضخم ، كما تفرض ضريبة سنوية على الأرض الفضاء بواقع ١,٤% ، وتعفى من هذه الضريبة الأراضى المستخدمة للسكن.

وتفرض الضريبة فى الفلبين على الأراضى والمبانى والآلات .

ووفقاً لقانون ضريبة المبانى والأراضى *building and land tax* فى تايلاند (٩٧) فإنه تخضع للضريبة المنازل غير المشغولة بملاكها ، والمبانى

---

(95) *Roy W. Bahl , Johannes F. Linn: Urban Public Finance in Developing Countries ,A WORLD BANK , Oxford University Press, 1992*

(96) *Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

الصناعية والتجارية وحقوق امتياز الأراضي المرتبطة بها ، وكذلك الإضافات الهيكيلية .

وكان القانون الضريبى فى أرمينيا ([98]) يفرض الضريبة العقارية على معظم أصول المنشأة والمبانى والمركبات والطائرات والمراكب والحيوانات التي يملكها الأفراد ، إلا أنه أعقب الإصلاح الضريبى عام ١٩٩٧ تغير فى تحديد وعاء الضريبة ليشمل المبانى وعدد قليل من المنقولات.

وفى سوريا تخضع للضريبة على ريع العقارات والعرصات ([99]) جميع الإنشاءات المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصيصها ، سواء كانت تامة البناء أو على الهيكل (إنشاءات غير منجزة) ، كذلك يخضع للضريبة القسم الذى لا تتجاوز مساحته ألف متر مربع من الأراضى المتصلة بالإنشاءات المذكورة أعلاه المتممة لها ، كالحدائق والساحات والأراضى والأسطحة لأغراض تجارية أو خدمية أو مهنية أو صناعية أو إعلانية ([100]).

كذلك يمتد وعاء ضريبة المبانى فى المملكة المغربية ([101]) ليشمل الالات والأجهزة التي تؤلف جزءً لا يتجزأ من المؤسسات الصناعية المنشأة

([97]) *Sakan Varanyu Watana: Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999.*

([98]) *Richard Almy :Property taxation in Armenia, p.5.*

([99]) العرصة لغة (بفتح فسكون ففتح) جمعها عرصات ، والعراص كل بقعة بين الدور ليس فيها بناء ، أو هى ساحة الدار . راجع معجم لغة الفقهاء ، وضع : د. محمد رواس قلعة جى ود. حامد صادق قنيبى ، دار النفائس، بيروت ، الطبعة الثانية ، ١٩٨٨.

ويلاحظ أن القانون العراقى رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المسمى بقانون ضريبة العرصات قد عرف – فى المادة رقم ١ منه- العرصة بأنها الأرض الواقعة ضمن حدود امانة العاصمة والبلديات ..... سواء كانت الأرض مملوكة أو موقوفة أو مفوضة... وذلك إذا لم يكن مشيداً عليها بناء صالح لأغراض السكنى أو لأى غرض من أغراض الاستثمار.

([100]) وفقاً لنص المادة ٢ من المرسوم التشريعى السورى رقم ٥٣ بتاريخ ٢٠٠٦/١٠/١.

([101]) راجع الفصل رقم ١ من الظهير الشريف رقم ١,٥٩,٠٨٤فى تنظيم المبانى ، المنشور بالجريدة الرسمية للمكلة المغربية ، العدد رقم ٢٤٦٦ بتاريخ ١٩٦٠/١/٢٩.

على الأرض ، وكذلك القوى المحركة الطبيعية التي تستخدمها هذه المؤسسات .

ويتوسع فى تفسير الأبنية الخاضعة لضريبة الأملاك المبنية فى لبنان [١٠٢]، فلا تقتصر على العقارات المبنية بحد ذاتها ، وإنما تشمل مختلف الإنشاءات، وتمتد إلى المتممات الضرورية للإنشاءات ، مثل الماء، والتجهيزات اللازمة للمؤسسات الصناعية . و يدخل فى تحديد القيمة التأجيرية للمزرعة ثمن المياه ، لأن الماء تحتاجه المزرعة.

نطاق سريان الضريبة المصرية

حدد القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ النطاق الزمنى لتطبيق أحكامه وأحوال الخضوع للضريبة ، والحالات التي تخضع أو لا تخضع لها (النطاق المكانى للضريبة) ، كما عين الشخص المكلف بأدائها (النطاق الشخصى للضريبة).

ونبين أحكام كل نطاق فى مبحث مستقل من المباحث الثلاثة الآتية:

ونقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث ، نبين فى المبحث الأول النطاق الزمنى لتطبيق القانون ، والمبحث الثانى لبيان أحكام الخضوع للضريبة ، ونوضح فى المبحث الثالث حالات عدم الخضوع للضريبة:

المبحث الأول

النطاق الزمنى لتطبيق القانون

يعمل بأحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ من اليوم التالي لتاريخ نشره ، أى اعتباراً من ٢٤أغسطس ٢٠٠٨ ، ولكن مع مراعاة ما نصت

(102) قرار مجلس شورى الدولة بلبنان رقم ١٣٩ بتاريخ ١٩٨٦/٦/١٠، منشور بمجلة القضاء الإدارى، العدد الثالث ، ١٩٨٨/٨٧، ص ١٨٧.

عليه المادة التاسعة من مواد إصداره ، والتى بينت أن استحقاق الضريبة وفقاً لأحكام القانون الجديد تكون اعتباراً من أول يناير للسنة التالية التي تبدأ فيها إجراءات الربط .

ومن ثم فإنه لا يلزم الممول بأداء الضريبة المقررة بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ إلا بعد أن تفرغ الإدارة الضريبية من أعمال الحصر والتقدير ، وتبدأ إجراءات الربط . ولما كانت إجراءات ربط الضريبة وفقاً لنص المادة ١٥ من القانون تبدأ بالنشر فى الجريدة الرسمية بما يفيد إتمام التقديرات التي تقوم بها لجان الحصر والتقدير ، ثم إخطار كل مكلف بهذه التقديرات .

وبناءً على ذلك فلا تستحق الضريبة ، وفقاً للقانون الجديد، لأول مرة إلا اعتباراً من أول يناير التالي للإخطار بالتقدير.

ويثور التساؤل عن حكم الفترة من تاريخ العمل بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وحتى ما قبل أول يناير التالي لإخطار المكلف بالتقدير الذى تستحق عليه الضريبة الجديدة ؟

ونرى أن هذه الفترة يحكمها قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، إعمالاً لنص البند ٢ من المادة التاسعة المشار إليها ، والتى قررت تأجيل العمل بالمادة الثانية والمادة الثالثة من مواد إصداره إلى حين استحقاق الضريبة الجديدة

ولما كانت الفقرة الأخيرة من المادة الثانية من مواد الإصدار قد نصت على أن " يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون " ، وبالتالى فإن الحكم بإلغاء النصوص المخالفة لأحكامه يعمل بها اعتباراً من أول السنة التالية لاستحقاق الضريبة الجديدة .

كذلك الحال ، فإن المواد التي ألغيت من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بموجب المادة الثالثة من مواد إصدار القانون رقم ١٩٦

لسنة ٢٠٠٨ وحلت محلها مواد جديدة ، يؤجل العمل بالمواد الجديدة حتى أول يناير التالي لاستحقاق الضريبة العقارية الجديدة.

ولعل الحكمة من هذا التأجيل هو أن لا يترك القانون الجديد فراغاً تشريعياً يمتنع عنه تحصيل ضريبة عقارية ، فتقل إيرادات الدولة دون مبرر .

وقد ترى بعض الأراء فى ذلك تداخلاً فى التطبيق بين أحكام قانون الضريبة العقارية الملغى وقانونها الجديد ، حيث يتضمن كلاً منهما أحكاماً لا يمكن أن تسير بالتوازى ، فإدارة الضريبة العقارية عليها حصر العقارات المستجدة ، وتلقى الطعون والاعتراضات وربط الضريبة على العقارات التي تخضع فعلاً للقانون الملغى ، والتى تستجد فى ظل القانون الحالى ، فهل تطبق بشأنها إجراءات الحصر والتقدير والربط القديمة ، مع وجود لجان حصر وتقدير قائمة بتشكيل جديد لمهمة التقدير العام الذى بموجبه تستحق الضريبة وفقاً لأحكام القانون الجديد؟.

والإجابة على ذلك يسيرة فالحالات القديمة والعقارات المنشأة حديثاً يعتد فى تقدير وربط الضريبة عليها وفقاً للقانون السابق ، أما التجهيز لتطبيق القانون الجديد فتقوم به لجان لحصر والتقدير المنشأة وفقاً لأحكامه.

أى أن الحال يبقى على ما هو عليه ، فالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ سارى المفعول كأن شيئاً لم يتغير ، إلى أن تقوم لجان الحصر والتقدير بإنهاء إجراءات التقدير العام وإخطار المكلفين بالقديرات الجديدة .

وتظل النصوص الموضوعية للقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ سارية على الوقائع التي تحققت فى ظل العمل به ، ولو ألغى القانون فعلاً بعد تاريخ العمل بالقانون الجديد ؛ فالعقارات التي تستحق عليها ضريبة عن واقعة تحققت فى ظل العمل بالقانون القديم يطبق بشأنها أحكام القانون السارى فى

تاريخ تحقق هذه الواقعة ، وهى الأحكام الخاصة بسعر الضريبة وأسس تقديرها وحالات الإعفاء منها (١٠٣).

أما الأحكام الإجرائية كقواعد التظلم والطعن والتحصيل تسرى عليها أحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الجديد (١٠٤).

ومن ذلك ما نصت عليه المادة ١٤ من القانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بإلزام كل مكلف بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب العقارية الواقع فى دائرتها العقار إقراراً فى حالة الحصر الخمسي وذلك فى النصف الثانى من السنة السابقة للحصر عن كل العقارات التي يملكها أو ينتفع بها . ويقدم الإقرار عن الحالات المستجدة وغيرها مما تستحق حصراً سنوياً فى موعد أقصاه نهاية شهر ديسمبر من كل سنة .

---

(103) وتطبيقاً لذلك فقد رأى مجلس الدولة أنه : ولئن كان قانون الضرائب على الدخل رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ – قد نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٩٣/١٢/٣١ ومن ثم فإن تاريخ العمل بالقانون المذكور يتم اعتباراً من أول يناير ١٩٩٤ وفقاً للمادة التاسعة منه ،وكانت واقعة التأخير عن أداء الضريبة المستحقة لعام ١٩٩٣ قد نشأت واكتملت قبل صدور القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ إلا أن الأثر الممتد واللاحق لهذه الواقعة ، وهى استحقاق مقابل التأخير عن الضرائب المتأخرة لعام ١٩٩٣ في أول يناير ١٩٩٤ ، أي في ظل العمل بالقانون الجديد . ومن ثم فإن هذا القانون الأخير هو الذي يحكم وينظم ذلك الأثر سواء من حيث تحديد ميعاد استحقاق مقابل التأخير أو من حيث كيفية حساب ذلك المقابل.

(104) وتطبيقاً لذلك فقد قضت محكمة النقض بأن " مقتضى الأثر الفوري للقانون أن يسرى على كل واقعه تعرض فور نفاذه ولو كانت ناشئة عن مركز قانوني وجد قبل هذا التاريخ ، ومن ثم فإن إجراءات الطعن المنصوص عليها في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا يكون لها محل بعد إلغاء هذا القانون بمقتضى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١
ولا يغير من ذلك العمل بأحكام الضريبة على المرتبات المنصوص عليها في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على السنوات المالية السابقة على ١٩٨٢/١٩٨١ طبقاً لنص البند الثالث من المادة الخامسة من مواد إصدار قانون الضرائب على الدخل إذ ينصرف ذلك إلى القواعد الموضوعية . أما إجراءات الخصومة فتخضع للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إذا بدأت في ظله ، ولا يعتبر ذلك انسحاباً لأثر القانون الجديد على الماضي ، وإنما تطبيقاً للأثر الفوري لهذا القانون" .

ويلزم فى هذا الشأن أن تعلن الحكومة بداية الحصر الخمسى العام وفقاً للقانون الجديد حتى يمكن تحديد بداية موعد تقديم الإقرار ، وذلك فى النصف الثانى للسنة السابقة عليه ، أما الحالات المستجدة وما فى حكمها والتى تطرأ فى ظل العمل بالقانون الجديد فيبلغ عنها المكلف فى موعد أقصاه نهاية شهر ديسمبر من تاريخ حدوثها ووفقاً لأحكام القانون الملغى وحتى تستحق الضريبة وفقاً للقانون الجديد.

وتطبيقاً لذلك طالبت وزارة المالية المكلفين بتقديم الإقرار الضريبى وفقاً لأحكام القانون الجديد اعتباراً من ٨ أغسطس ٢٠٠٩ وحتى نهاية ديسمبر ٢٠٠٩ تمهيداً لقيام المصلحة بأعمال الحصر والتقدير العام خلال السنة التالية ٢٠١٠.

الواقعة المنشئة للضريبة

يقصد بالوقعة المنشئة للضريبة الحدث أو الفعل الذى إذا تحقق فى تاريخ معين استحقت الضريبة بحدوثه ، ومن ثم فإن تعيين تاريخ هذه الواقعة ضرورى لتحديد القانون الواجب التطبيق على هذه الواقعة ، وخاصة عندما تسرى أحكام قانون جديد خلال السنة المالية التي كان سارياً فيها قانون آخر ، وتعدد خلال هذه السنة الوقائع التي يختلط بعضها ببعض ، ويثور الخلاف فى تحديد القانون الواجب التطبيق على كل واقعة منها .

ولما كنت المادة رقم ٣ من قانون الضريبة على العقارات المبنية تنص على أن الضريبة تستحق فى الأول من يناير من كل عام فإن الواقعة المنشئة لهذه الضريبة[١٠٥] أن يكون الشخص مالكاً للعقار أو منتفعاً به فى أول يناير

---

[105] قضت محكمة النقض بأنه : " يدل النص فى المادتين الأولى والاثنتين والعشرين من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ على أن الواقعة المنشئة للضريبة على العقارات المبنية هى الانتفاع بالعقار سواء بشغله أو باستغلاله. لما كان ذلك ، وكان الحكم المطعون فيه قد خالف واعتد فى خضوع العقارات للضريبة المبنية على مجرد إقامة البناء فإنه يعد معيباً بمخالفة القانون والخطأ فى تطبيقه".

من العام الذى تستحق عنه ، ولا عبرة بعد ذلك بالتصرفات التي تتم على هذا العقار خلال السنة ، أى بعد يناير الحالى ، وقبل أول يناير التالي ، لأن هـذه التصرفات لاتنال من مسئولية مالك العقار الذى تحدد فى أول ينـاير ، ولـو ثبت قيامه ببيع العقار أو التصرف فيه للغير خلال السنة ، ويكون هذا الغيـر مسئولاً عن ضريبة العقار فى أول يناير التالي لتاريخ التصرف الذى قام بـه المالك السابق.

يؤيد ذلك (١٠٦) أن الضريبة على العقارات المبنية تربط مقـدما، بمـا مؤداه أن المالك الجديد لا تستحق عليه الضريبة العقارية إلا ابتداءً من السنة التالية لملكيته للعقار الخاضع للضريبة.

المبحث الثانى
النطاق المكانى للضريبة

شمول القانون لكافة العقارات

تنص الفقرة الثانية من المادة ٨ من القانون على أن "تسري الضريبة على جميع العقارات المبنية وما في حكمها في جميع أنحاء البلاد".

وكان القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ – فى المـادة الثانيـة منـه– يقصر نطاق سريان الضريبة على العقـارات التـي تتـوافر فيهـا شـروط

(106) د. عبد المولى محمد مرسى: الوجيز فى قانون الضريبة العقارية على المبانى الصادر بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، مكتبة شادى ، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ٨٠.

الخضوع للضريبة ([107]) ، والموجودة فقط فى المدن والبلاد التي صدرت بها أوامر عالية أو مراسيم (قرارات جمهورية) بربط الضريبة عليها ، وفقاً للأمر العالى الصادر فى ١٣ مارس ١٨٨٤ ، والمبينة فى الجدول المرفق بالقانون ، وذلك حتى يتجنب فرض الضريبة على مبانى البلاد والقرى الصغيرة التي لا تزيد صافى قيمتها عن حد الإعفاء المقرر من هذه الضريبة ، أو أن تكون الحصيلة المتوقعة من ربط الضريبة على هذه العقارات اقل من التكلفة التي تتكبدها جهة الإدارة لإتمام إجراءات تقدير الضريبة وربطها([108]).

وكانت لوزير المالية سلطة أن يضيف بقرار منه إلى الجدول المرفق بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، أو يحذف منه مدناً جديدة ، بعد أخذ رأى المجالس المحلية ، وله كذلك أن يجرى تعديلاً إلى حدود المدن الواردة بالجدول المذكور ، بعد موافقة الجهات المشار إليها([109]).

ولقد جاء القانون الجديد بنص شامل لخضوع جميع العقارات المبنية وما فى حكمها للضريبة ، أياً كان موقعها ، فى جميع أنحاء البلاد. أى بغض النظر عن كون العقار فى مدينة كبيرة أو قرية صغيرة، وأياً كان شكل هذا

([107]) قضت محكمة النقض فى الطعن رقم ٢٠٢ ق جلسة ١٩٧١/١٢/١٧ بأن " مؤدى نص الفقرتين الأولى والثالثة من المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فى شأن الضريبة على العقارات المبنية أن المناط فى اعتبار المال خاضعاً للضريبة على العقارات المبنية هو مجرد دخوله فى عداد الأموال المبنية فى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، ولو لم يكن بذاته عقار فى حكم القانون المدني".

([108]) د. محمود رياض عطية، ص ١٣١، هامش رقم (١).

([109]) المادة الثانية بعد تعديلها بالقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥.

العقار كوخاً صغيراً أو قصراً منيفاً ، يقع فى وسط العاصمة أو فى اقصى حدود البلاد .

ولهذا النص ميزته ؛ فهو من ناحية يحقق الشمول الذى يجب أن تتصف به الضريبة العامة ، حيث ينبغى أن ينبسط نطاقها على كافة ما يشكله وعائها (وهو هنا العقارات وما فى حكمها) ، دون أن يستثن من ذلك عقار لمجرد أنه يقع فى منطقة لم يتضمنها مرسوم أو قرار وزارى ، أو لبعدها عن خط التنظيم الذى تحدده جهة الإدارة ، بالرغم مما قد يتمتع به العقار من مزايا تفوق عقار آخر خاضع للضريبة لمجرد وقوعه فى الدائرة التي حددتها القرارات والتعليمات والنظم ، فى حين أن العقار الأول أكبر مساحة ، وأحسن إعداداً وتجهيزاً ، وأروع منظراً وبهاءً . لذا جاء نص القانون الجديد ليخضع كافة العقارات للضريبة تحقيقاً للعمومية والشمول التي توفر العدالة كما ينشدها قانون الضريبة.

وقد يقال إن القانون الجديد لم يستحدث خضوع كافة عقارات البلاد للضريبة ، إذ أنه كان فى إمكان وزير المالية وبسهولة أن يبسط نطاق ذلك القانون على كافة العقارات أياً كان موقعها ، فيما لو استخدم وزير المالية سلطته بإصدار قرارات لضم العقارات الخارجة نطاق القانون إلى سلطة الخضوع الضريبى دونما حاجة إلى إصدار قانون ضريبى جديد.

وهذا القول بدوره صحيح ، ولو من الناحية النظرية على الأقل ، إلا أن إصدار قرار من وزير المالية بإخضاع بعض العقارات قد يعترضه صعوبات سياسية وعملية ، لما قد يلقى ذلك من معارضة شديدة من أصحاب العقارات ، وقد يكون من بينهم بعض أصحاب النفوذ الذين يستطيعون بما يملكون من سطوة التأثير على أصوات الناخبين أو الوصول إلى وسائل

الإعلام ما يؤدى إلى تمييزهم فلا يدخلون ضمن القرارات الوزارية ، مما يعنى فى النهاية تطبيق هذا القرارات على بعض الأماكن دون بعضها .

ومن ناحية أخرى ، لا يخلو النص الجديد من عيب فهو يحمل الجهة الإدارية تكلفة إدارية باهظة لحصر جميع العقارات فى جميع أنحاء الجمهورية ، بالرغم من أن كثيراً من هذه العقارات يقع فى مناطق فقيرة ، أو فى القرى وعلى أطراف المدن ، حيث تقل القيمة السوقية لهذه العقارات عن الحد اللازم لفرض الضريبة مما لا يسفر فى الواقع عن حصيلة ذات قيمة .

ومع ذلك ، فقد نص القانون على بيان مدى خضوع العقارات للضريبة والحالات التي لا تخضع فيها بعض العقارات للضريبة .

ونبين ذلك (١١٠) فى المطلبين الآتيين:

المطلب الأول

العقارات التي تخضع للضريبة

النصوص القانونية

تنص المادة رقم (٨) من القانون على أن تفرض ضريبة سنوية على العقارات المبنية أيًا كانت مادة بنائها وأيًا كان الغرض الذي تستخدم فيه، دائمة أو غير دائمة، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء، مشغولة

(110) أما العقارات المعفاة ، أو التي ترفع عنها الضريبة، فقد خصصنا لها موضعاً مستقلاً ، ذلك لأن هذه العقارات داخلة فى عموم العقارات الخاضعة للضريبة ، لأن الإعفاء من الضريبة أو الحق فى رفعها صنو الخضوع للضريبة ورهن به ، فلا يمكن القول بإعفاء عقار من ضريبة ، أو المطالبة برفع الضريبة عنه ، هو أصلاً غير خاضع لها.

بعوض أو بغير عوض سواء أكانت تامة ومشغولة أو تامة وغير مشغولة أو مشغولة على غير إتمام، وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات حصر العقارات المبنية. وتسري الضريبة على جميع العقارات المبنية وما في حكمها في جميع أنحاء البلاد.

وتنص المادة (٩)، على أن يعتبر في حكم العقارات المبنية ما يأتي:

١-العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة التي تدار بطريق الالتزام أو الترخيص بالاستغلال أو بنظام حق الانتفاع سواء كانت مقامة على أرض مملوكة للدولة أو للملتزمين أو المستغلين أو المنتفعين، وسواء نص أو لم ينص في العقود المبرمة معهم على أيلولتها للدولة في نهاية العقد أو الترخيص.

٢- الأراضي الفضاء المستغلة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها، مسورة أو غير مسورة.

٣-التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر.

وتنص المادة (١٠): مع عدم الإخلال بأحكام قانون الزراعة رقم (٥٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته، تسري الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الأراضي الزراعية على أن ترفع عن الأراضي المقام عليها تلك العقارات ضريبة الأطيان. وتحدد اللائحة التنفيذية الإجراءات المنظمة لذلك.

ومفاد هذه النصوص أن المشرع قد فرض الضريبة على العقارات المبنية أو ما فى حكمها . ويلاحظ فى هذا الصدد أمران :

الأول : أن المشرع لم يضع تعريفاً معيناً للعقار المبنى ، ومن ثم يرجع فى ذلك إلى القواعد العامة التي تقررها أحكام القانون المدني.

الثانى: أن المشرع قد أورد حالات بعينها أخضعها للضريبة بنص صريح ، واعتبرها فى حكم العقارات ، حسماً لأى خلاف قد يثور حول مدى خضوعها للضريبة.

وتفصيل ذلك على النحو التالي :

١-العقار المبنى

يعرف العقار المبنى فى المادة ٨٢ من القانون المدني على أنه :" كل شئ مستقر بحيزه ثابت فيه لا يمكن نقله منه دون تلف. ومع ذلك يعتبر عقاراً بالتخصيص : المنقول الذى يضعه صاحبه فى عقار يملكه رصداً على خدمة هذا العقار أو استغلاله".

ويلاحظ أن المشرع الضريبى لم يكتف بمجرد أن يكون المال عقاراً حتى يخضع للضريبة، وإنما اشترط أن يكون هذا العقار مبنياً ، مما يقتضى البحث فى معنى العقار المبنى من ناحية ، وفى مدى خضوع العقار بالتخصيص للضريبة من ناحية أخرى:

معنى العقار المبنى

يعرف البناء ([111])بأنه تجميع المواد التى ثبتت سواء على سطح الأرض أم فى داخلها بحيث لا يمكن نقلها دون تلف. وعلى هذا فإنه يعتبر عقاراً مبنياً دور السكنى والمخازن والمعامل والمنائر ، كذلك تعد عقارات مبنية الإنشاءات الفنية كالخزانات والقناطر والأفران والجسور والسدود والأنفاق.

([111]) د. محمد كامل مرسى: شرح القانون المدني الجديد، الباب التمهيدى، ص ٤٨٤ .

ولايهم أن يكون هذا العقار صغيراً أو كبيراً، أقامــه مالــك الأرض أو غيره، مستقلاً عن المبنى أو كان جزءً منه كالأنابيب التي توصل الميــاه ،أو الغاز إلى العقار.

كما لا يشترط أن يكون العقار مثبتاً بالأرض بحيث يستقر بنفسه عليها، أو كان مثبتاً بقوائم من الطوب أو الأسمنت ،أو من المعدن أو الخشب.

ومن ثم تخضع للضريبة الأكشاك الخشبية ([١١٢]) المقامة على الأرض بصرف النظر عن نوع استغلالها ، كأكشــاك بيــع الســجائر والمرطبــات والنباتات الشتوية والطواحين والمحالج التي تقــام لحفــظ وتربيــة الزهــور والنباتات الشتوية والطواحين والمحالج والآت الرى ، وسواء اســتعمل هــذه الأكشاك مالكها أو أجرها للغير ، ولا يشترط ثباتها أو التصاقها بالأرض.

وتخضع العقارات المبنية للضريبة أياً كان الغرض منهــا، أى ســواء كانت مقامة للسكن الدائم كالمنازل ، أو السكن المؤقت كالفنادق، أو لتخــزين البضائع كالمخازن ،أو لمزاولــة نشــاط تجــارى أو صــناعى كالمتــاجر والمصانع ، ما لم ينص القانون على إعفائها صراحة.

([112]) أثير الخلاف حول مدى خضوع أكشاك بيع الصحف التي تملكها نقابة الصحفيين الضريبة ، فذهب رأى إلى عدم خضوعها للضريبة ، لأنها لا تعتبر عقارات فى حكم القانون المدني أو فى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، بينما ذهب رأى آخر إلى خضوع هذه الأكشاك للضريبة على العقارات المبنية استناداً إلى أن هذه الأكشاك متماسكة الأجزاء غاية فى الثقل ، ولا يجوز نقلها من مكان إلى آخر إلا بإذن البلدية ، كما أن المشرع الضريبى قد أخذ بمفهوم واسع للعقارات ، حيث نصت المادة الرابعة من التعليمات الملحقة باللائحة التنفيذية للقانون الصادرة فى ١٩٥٤/٤/٧ على خضوع الأكشاك الخشبية الضريبية أياً كان الغرض منها، وبصرف النظر عن ضرورة توافر شرط ثباتها والتصاقها بالأرض ، وسواء استغلها المالك بنفسه أو أجرها الغير . ومن ثم تخضع هذه الأكشاك الضريبية طالما كانت إقامتها لا تتصف بصفة عارضة ، كما لو أقيمت لتبقى مدة تزيد عن سنة مثلاً. راجع أستاذنا الدكتور السيد عبد المولى : ص ٥٠.
وقد ذهبت مصلحة الضرائب العقارية إلى أن الأكشاك الموجودة على أبواب العقارات الحراسة لا تخضع لضريبة.

كما تخضع للضريبة العقارات أياً كانت مدة إقامتها ؛ أى سواء كانت مقامة لتبقى إلى الأبد أو لمدة معينة ، طالما كانت هذه العقارات مثبتة بالأرض، ومعدة لتبقى أقصى مدة ممكنة يمكن أن تبقاها، إذ أن الدوام مسألة نسبية ، يقصد بها أن يبقى العقار حتى يبلى أو يصبح غير صالح للغرض الذي خصص من أجله. ومن ثم تخضع للضريبة تركيبات السيرك وحوامل الإعلانات .وإن كان بعض الكتاب ([113]) يشترط أن تبقى المدة سنة على الأقل.

وتخضع للضريبة كذلك العقارات سواء أقيمت على الأرض كالمنازل ، أو تحت الأرض كالبدرومات ، أو على الماء كالمذهبيات ((العوامات)) ، والكازينوهات المقامة فى عرض البحر التي لها صفة الاستقرار ، أياً كان نوع الاستغلال.

ويخضع العقار المبنى للضريبة سواء كان تام البناء ، أو لم يتم تركيب بعض لوازمه ؛ وذلك إذا كانت بعض وحداته مشغولة بالسكن ، أو يتم مزاولة النشاط فيها ([114]).

ولقد قضت المحكمة الإدارية العليا ([115]) بأن القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ يقضى بأن ضريبة العقارات المبنية لا تسرى إلا على العقارات أياً كانت مدة بنائها ، وأن صفة العقار تثبت لكل شئ مستقر فى حيز ثابت لا يمكن نقله دون تلف ، وأن الكرافانات الغير مستقرة أو مثبتة فى الأرض ،

([113]) راجع الجرف ، ص ٤٦٢، وترى مصلحة الضرائب العقارية أن الأكشاك والسيرك وحوامل الإعلانات للضريبة لا تعد من العقارية المبنية الخاضعة للضريبة إذا لم يمض على إقامتها سنة. راجع : محمد صلاح شرقاوى وآخرون: الضريبة على العقارات المبنية ، من مطبوعات معهد المحصلين والصيارف، القاهرة، ١٩٩٧، ص ١٩.

([114]) الجرف ، ص ٤٦٥ . ومع ذلك فإن المنشآت التي يقيمها المهندسون والمقاولون بصفة مؤقتة لغرض الإشراف على المبانى وقت إقامتها لا تخضع للضريبة ، سواء كانت هذه الإنشاءات من الخشب أو الحديد أو البناء.

([115]) الطعن رقم ١٦٨٨ لسنة ٣٤ عليا ، مشار إليه فى كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ١ لسنة ٢٠٠٤.

والتى يمكن فكها ونقلها دون تلف لا ينطبق عليها وصف العقار الـذى عنـاه المشرع فى المادة ٨٢ من القانون المـدني وأنهـا لا تأخـذ صـفة العقـار بالتخصيص ، وليست ضمن المنشآت التي تعتبر فى حكم العقار طبقاً لـنص المادة الأولى من القانون المذكور.

وتخضع للضريبة العقارات المشغولة ، سواء حصل مالكها على مقابل أو لم يحصل ، إذ يكفى للخضوع للضريبة أن يكون العقار مبنياً ولو لم يـتم بناؤه، مشغولاً حال تمام بنائه أو قبل أن يتم البناء ، حصل مالكه على مقابـل أو عوض لشغل الغير له أو لم يحصل.

وقد أثار هذا الحكم شبهة عدم الدستورية بمقولة أن العقارات المشغولة بغير عوض لا تدر دخلاً ، فهى كالأرض الفضاء التي لاتدر دخلاً وسبق أن قضى بعدم دستورية الضريبة المفروضة عليها.

بيد أن المحكمة الدستورية رفضت هذه المقولة وقضت بدستورية نص الفقرة الأولى من المادة الأولى من قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤– وهى التي تقابل نص (٨) من القانون الحالى رقـم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨– علىَ سند من القول (١١٦) بأن هنـاك اختلافـاً بـين الأرض الفضاء والعقارات المبنية المشغولة ؛ فالأرض الفضاء هى رأسمال خالص لا يدر دخلاً بحكم طبيعته ، وطالما بقى بحالته من عدم الاستغلال ؛ ومـن ثـم فإن فرض الضريبة عليها إنما يرد على رأس المال ذاته ، وليس علـى مـا يدره رأس المال من دخل . فى حين أن العقارات المبنية المشغولة قد أعـدت لأن تدر دخلاً بحكم طبيعتها ؛ وقد جعل المشرع تقدير هذا الدخل منسوباً إلى القيمة الإيجارية المقررة قانوناً للعقار ، واعتبرها هى وعاء الضـريبة التـي فرضها النص الطعين ؛ بما مؤداه أن المغايرة بـين حالـة الأرض الفضـاء

---

(116) حكم المحكمة الدستورية العليا فى الدعوى رقم ٩٦ لسنة ٢٢ دستورية عليا، جلسة ٢٠٠٢/٣/١٠.

وحالة العقار المشغول تتأتى من الأولى لا تدر ثمة دخل يمكن أن ترد عليه الضريبة ، أما الثانية فهى مصدر لدخل حقيقى حين يشغل العقار بعوض ، ودخل حكمى حن يشغل بغير العوض ؛ إذ يرتد انعدام العوض فى الحالة الأخيرة إلى حرية صاحب حق العوض فى استخدام مصدر دخله، وهو اختيار ليس من شأنه تغيير طبيعة المال ذاته ، وما أعد له من أن يكون مصدراً لإنتاج دخل ، سواء تحقق هذا الدخل فعلاً أو حكماً.

ويلاحظ فى هذا الشأن أنه يشترط للخضوع للضريبة أن يكون هناك ثمة بناء يخرج الأرض من وصفها كأرض فضاء ، ولايهم أن يكتمل البناء ، أو أن ينشغل بشئ ، ولا أن يدر دخلاً حقيقياً لصاحبه أو لا يحصل على عوض نتيجة شغل الغير له ، لأنه بقيام بعض البناء ولو لم يتم البناء يكون صاحب الأرض قد هيأها لتكون عقاراً ، وأنها بهذه التهيئة معدة لأن تحقق دخلاً ما يخضع العقار بسببه للضريبة.

وأخيراً فإنه لا تهم صفة شاغل العقار عند بحث خضوعه للضريبة ، إذ يخضع للضريبة العقار المشغول بصاحبه ، إذا كان ساكنه هو مالكه ، أو إذا كان مؤجراً للغير ، أو موهوباً له.

العقارات الواقعة فى المناطق الزراعية

كان القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ قد استثنى من الخضوع للضريبة على العقارات المبنية الأراضى المجاورة لمساكن العزب ، والتى تستعمل فى نفس الوقت أجراناً لأهالى القرية ، إذ تدخل هذه الأراضى ضمن المنافع العامة ، ولا تخضع للضريبة على العقارات المبنية ، إذا توافر (١١٧) فيها شرطان : **الأول** ، أن تكون مجاورة لمساكن العزب. **والثانى**، أن تكون مستعملة كأجران خاصة لأهالى القرية .

---

(١١٧) الجرف، ص ٤٦٩.

وإذا كانت بعيدة عن مساكن العزب ، أو كانت قريبة منهـا ولكنهـا لا تستعمل أجرانا خاصة بأهالي القرية خضعت للضريبة . أى أن فقـدان أحـد الشرطين يخضعها للضريبة.

وتنص المادة العاشرة من القانون الجديد على أنه " مع عـدم الإخـلال بأحكام قانون الزراعة رقم (٥٣) لسنة ١٩٦٦م وتعديلاته، تسري الضـريبة على العقارات المبنية المقامة على الأراضي الزراعية على أن ترفـع عـن الأراضي المقام عليها تلك العقارات ضريبة الأطيان. وتحدد اللائحة التنفيذية الإجراءات المنظمة لذلك([١١٨]).

ومؤدى تطبيق نص القانون الجديد أن العقارات المبنية المقامـة علـى الأرض الزراعية تخضع للضريبة ([١١٩]) ، أياً كان الغرض من إقامـة هـذه العقارات ، أى سواء كانت للسكنى أو مزاولة نشاط تجارى أو صـناعى ، أو كانت مخصصة للأغراض الزراعية .

ويكفى للخضوع للضريبة على العقارات المبنية أن يكون العقار مبنيـاً على الأرض الزراعية ، أياً كان موقـع الأرض الزراعيـة فـى المنـاطق

([118]) قضت المحكمة العليا – فى الطعن ٢٤٣ رقم لسنة ٣٨ ق ع والطعن ٤٣٩٧ لسنة ٤٢ ق ع جلسة ٢٤/١/ ١٩٩٩ - بأن المادة ١٤٤ من الدستور تبين أن للسلطة التنفيذية ممارسة الاختصاص التشريعى استثناء بإصدار اللوائح والقرارات اللازمة لتنفيذ القوانين وتوضيحا لبعض أحكامها أو تيسير لإجراءات تطبيقها شريطة الا تتضمن تلك اللوائح والقرارات ما يعد تعديلا لأحكام القانون أو تعطيلا لها أو إعفاء من تنفيذها وفى حالة تجاوز السلطة التنفيذية لهذه الحدود والأطر المبينة فى الدستور فإنها تكون قد خرجت عن حدودها المرسومة وتجاوزت عن سلطاتها المقيدة فى هذا النطاق بما لا معدى معه لوصم القرارات الصادرة منها على ذلك النحو بعيب عدم المشروعية ومخالفة القانون .

([119]) ومع ذلك فإن البند ح من المادة ١٨ من القانون الحالى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ تعفى من الضريبة العقارات المخصصة لمنفعة الأراضى الزراعية المحيطة بها ، مما يعنى أن هذه الأجران والمساكن التى يقيم فيها الفلاحون لأغراض خدمة الأرض الزراعية وبجوارها ، وإن كانت خاضعة من حيث الأصل للضريبة ، معفاة بشرط أن تكون مخصصة لهذه المنفعة فقط وبدون أجر ، انظر فيما بعد ص .

الزراعية بالريف ، أو كانت من الأراضى الزراعية التي تقع داخل الأحـوزة العمرانية ، وذلك حتى لا تتميز العقارات التي تقام على أية أرض مزروعـة بميزة ضريبية .

ويستدل على ذلك بمقارنة هذا النص بما ورد بمشروع الحكومة (١٢٠)، والذى كان ينص على سريان الضريبة على العقارات المبنية المقامة علـى الأراضى الزراعية(داخل الأحوزة العمرانية) ، وجـاء الـنص كمـا أقـره البرلمان بحذف عبارة داخل الأحوزة العمرانية ليكون الخضـوع للضـريبة شاملاً جميع العقارات المبنية التي تقام على أراض زراعية أينما وجدت.

وأوجبت اللائحة التنفيذية من القانون (١٢١) اتبـاع الاجـراءات التاليـة لفرض الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الاراضي الزراعية:

أ – التأكد من أن العقارات المبنية المقامة علـى الأراضـي الزراعيـة أقيمت بناء على ترخيص، أو أنه تم تحرير محضـر بمخالفـة البنـاء فـي الأراضى الزراعية وقضى فيها نهائياً بالبراءة أو بسقوط الدعوى الجنائية، أو انقضاء ثلاث سنوات على إقامة هذه العقارات وتوصـيل أى مـن المرافـق الأساسية إليها (مياه، كهرباء، صرف صحي) دون تحرير محضر بالمخالفة.

ب – في حالة عدم تحقيق أي من الأحوال المنصوص عليها في البند أ، على لجان الحصر والتقدير المختصة الرجوع الى الجمعية التعاونية الزراعية الواقع في دائرتها العقار المبني على الأراضي الزراعية للوقوف على ما إذا كان محررا عنه محضر بناء في الأراضي الزراعية. ويثبت ذلك في محضر رسمي، فان لم يكن محررا عنه محضر يتم حصره.

---

(120) المادة رقم ١١ من مشروع القانون المقدم للحكومة.

(121) المادة رقم ٦ من اللائحة التنفيذية.

جـ - يتم رفع ضريبة الأطيان عن الأراضي المقام عليها تلك العقارات بموجب إذن استبعاد يعتمد من مديرية الضرائب العقارية، وذلك اعتبارا من تاريخ ربط تلك العقارات بالضريبة على العقارات المبنية.

و يترتب على الخضوع الضريبى فى هذه الحالة رفع الضريبة على الأطيان المقررة على الأرض المقام عليها تلك العقارات منعاً للازدواج الضريبى ، وذلك بالإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون ([122]).

العقار بالتخصيص

يعد عقاراً بالتخصيص المنقول الذى يضعه صاحبه فى عقار يملكه رصداً على خدمة هذا العقار ، أو استغلاله .

وقد اشترط القضاء ([123]) أن يكون القائم بالتخصيص مالكاً لكل من العقار والمنقول .

و يلزم هذا التخصيص أن يكون المنقول مثبتاً بالعقار على وجه القرار([124]).

([122]) رأت اللجنة المشتركة لدراسة مشروع القانون بمجلس الشورى أن تعدل كل نص يرد فى مشروع القانون يحيل إلى اللائحة التنفيذية وضع القواعد المنظمة للضريبة ، بحيث يقتصر دور اللائحة التنفيذية على تحديد الإجراءات المنظمة لسريان الضريبة على هذه العقارات دون وضع قواعد تختص السلطة التنفيذية بها ، مما يعتبر تفويضاً برلمانياً للسلطة التنفيذية فى وضع قواعد للضريبة لا يجيزه الدستور . وقد أيد مجلس الشعب هذا التوجه. وكل ذلك استجابة لما قضت به المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم ٣٤ لسنة ١٧ دستورية عليا بجلسة ١٩٩٩/١/٢ بأن " السلطة التشريعية هى التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة ، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها ، متضمناً وعائها ، وأسس تقديره ، وبيان مبلغها ، والملتزمين أصلاً بأدائها ، وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها وكيفية أدائها ، وضوابط تقادمها، وما يجوز أن تتناوله من اعتراض عليها...".

([123]) الطعن بالنقض رقم ٣٢٥ لسنة ٢١ ق ، جلسة ١٩٥٥/٢/١٠، والطعن رقم ٢٦٧ لسنة ٢٦ ق جلسة ١٩٧٢/١/٢٠ .

([124]) الطعن بالنقض رقم ١٢١ لسنة ٢١ ق، جلسة ١٩٥٤/١/١٤ .

ومن أمثلة العقارات بالتخصيص : آلات المعامل كالمطارق والسندان والمكابس ، والآلات غير المثبتة في الأرض وأحواض الحمامات ، والرفوف والمقاعد ، طالما كانت في خدمة العقار ولو توفى مالكه.

والعبرة فى معرفة ما إذا كانت هذه المنقولات عقارات بالتخصيص هو نية مالكها صراحة أو ضمناً في وضع هذه المنقولات فى خدمة العقار ، ومن ثم فلا تعد عقارات بالتخصيص الكتب الموضوعة فى المكتبة ، أو اليفط واللافتات المعلقة على جدار(١٢٥).

وذهب بعض الكتاب (١٢٦) إلى أن العقارات بالتخصيص تخضع للضريبة على العقارات المبنية ، وذلك لدخولها فى عموم المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، حتى وإن كانت فى الأصل منقولات ، ويغلب أن تكون من مادة غير مواد البناء المألوفة كالحجر والأسمنت، لأن من العقارات المبنية ما يبنى بمادة غير مألوفة كالأنابيب والشرفات والمصاعد التي تكون من الخشب أو الحديد.

وقد رفض القضاء (١٢٧) هذا النظر ، على أساس أن هدف المشرع هو فرض الضريبة على العقارات المبنية فى ذاتها ، أو ما فى حكمها التي حددها القانون، وإذا كان المنقول الذى يضعه صاحبه فى عقار يملكه رصداً على خدمة هذا العقار أو استغلاله يعتبر عقاراً بالتخصيص فى حكم المادة ٨٢ من القانون المدني ، إلا أن هذه المنقولات لا تأخذ وصف العقارات المبنية فى حكم القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ الذى حدد مدلول العقارات المبنية تحديداً أغفل فيه اعتبار العقارات بالتخصيص أحد عناصرها ، مما لا يجوز التوسع فيه.

---

(125) الجرف، ص ٤٥٨.

(126) محمد رشاد: الضريبة العقارية فى التشريع المالى المصرى ، ص ١٩، والجرف، ص ٥٥٩.

(127) المحكمة الإدارية العليا، الطعن رقم ٨٧٩ لسنة ١٢ ق، جلسة ١٩٧١/٤/١٠.

ومن جانبنا فإننا نؤيد عدم خضوع العقارات بالتخصيص للضـــريبة ، ذلك لأن نص المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤، والمادة رقم ٨ من القانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، صريح فـــى أن مـــا يخضـــع للضريبة هو (العقار المبنى) ، وهما صفتان لازمتان لا يتوافران فى المنقول الذى رصد خدمة العقار ، وأن المشرع حين أراد أن يتوسع فى مفهوم العقار المبنى أورد الحالات التي تأخذ هـــذا الحكـــم ، ولـــيس مـــن بينهـــا العقـــار بالتخصيص(١٢٨).

وتأكيداً لذلك فقد قضى (١٢٩) بأن كبائن التليفون بالكـــارت المنتشـــرة بالشوارع لا تأخذ وصف العقارات المبنية فى حكم القانون رقـــم ٥٦ لســـنة ١٩٥٤ الذى لم يخضع للضريبة العقارات بالتخصـــيص . وذلـــك بخـــلاف محطات تقوية التليفون المحمول المقامة على أسطح العمارات بمقابل مـــادى أو عينى ، فهى تخضع للضريبة تأسيساً على أنها تأخذ حكم العقارات المبنية طبقاً لصريح ما ورد فى المذكرة الإيضاحية- للقـــانون الملغـــى- بالنســـبة للتركيبات المقامة على أسطح العمارات ، أولدخولها فى عموم الفقرة ج مـــن المادة ٩ من القانون الجديد باعتبارها من التركيبـــات التـــي نـــص القـــانون

---

(128)وبذلك قضى بأن " مؤدى نص الفقرتين الأولى والثالثة من المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ أن المناط فى اعتبار المال خاضعاً للضريبة على العقارات المبنية هو مجرد دخوله فى عداد الأموال المبنية فى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ولو لم يكن بذاته عقاراً فى حكم القانون المدني ، وهو ما تكشف عنه المذكرة الإيضاحية لهذا القانون بقولها " أن المشرع قد أورد نصاً هاماً يشمل العقارات المبنية أياً كانت الغرض الذى تستخدم فيه ، وأياً كانت مادة بنائها ليندرج تحت هذا النص البيوت والذهبيات والمصانع والمعامل والوابورات والحوانيت والمحالج والمطاحن والمناجم وما إلى ذلك . وأنه اعتبر فى حكم العقارات المبنية التركيبات التي تقام على أسطح وواجهات العمارات إذا كانت مؤجرة أو كان تركيبها مقابل نفع أو أجر.".

(129) راجع كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ١ لسنة ٢٠٠١ بناءً على فتوى وزارة المالية المشار إليها فى هذا الكتاب.

صراحة على إخضاعها للضريبة ، إذا أقيمت على أسطح أوواجهات العقارات لتؤجر أو مقابل نفع يحصل عليه مالك السطح .

وقضى أيضاً (١٣٠) بأنه " وإذا كان المنقول الذى يضعه صاحبه فى عقار يملكه رصداً على خدمة هذا العقار أو استغلاله فى حكم المادة ٨٢ من القانون المدني عقاراً بالتخصيص إلا أن هذه المنقولات فى المنازعة الماثلة لا تأخذ وصف العقارات المبنية فى حكم القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ الذى حدد مدلول العقارات تحديداً أغفل فيه اعتبار العقارات بالتخصيص هو أحد عناصرها لا يجوز التوسع فيه".

ما يعد فى حكم العقارات المبنية

حدد القانون الجديد ثلاث حالات ، يمد فيها نطاق القانون ، بحيث تدخل كل حالة منها فى حكم العقار المبنى الخاضع للضريبة ، وهذه الحالات هى:

أ- العقارات المخصصة للإدارة واستغلال المرافق العامة

أضاف القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ فقرة جديدة إلى المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تقضى بفرض الضريبة على العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة التي تدار بطريق الالتزام، سواء كانت مقامة على أرض مملوكة للدولة أو نص فى العقد على أيلولتها للدولة فى نهاية مدة الالتزام أو لم ينص.

وقد حسم المشرع بهذا النص الخلاف الذى أثير حول مدى خضوع هذه العقارات للضريبة ؛ فمن قائل بأن هذه العقارات لا تخضع للضريبة على العقارات المبنية لأنها تأخذ حكم المبانى المملوكة للدولة ، بحسبان أن ملكيتها تؤول للدولة فى نهاية عقد الامتياز، بينما يقول آخرون بخضوعها للضريبة لأن العبرة بالجهة المالكة للعقار فى الوقت الذى تستحق فيه الضريبة .

---

(130) حكم المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم ٨٧٩ لسنة ١٢ ق جلسة ١٩٧١/٤/١٠.

وقد تبنى المشرع الرأى المؤيد لخضوعها ، بحيث تخضع للضريبة على العقارات المبنية العقارات التي تقام على أراض تملكها الحكومة ، أو تؤول ملكيتها إلى الدولة بعد فترة محدودة ، أو بعد انتهاء مدة عقد الامتياز ، سواء نص فى العقد على أيلولتها للدولة أو لم ينص ([١٣١]).

وقد رأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع أن ([١٣٢]) التعديل الوارد بالنص المذكور لم يستحدث حكماً جديداً فى هذا الخصوص ، ومن ثم فإنه يطبق كذلك على الفترات السابقة على صدور النص الجديد ، إذ ليس ثمة مبرر لتمييز العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة عن غيرها من العقارات المبنية الخاضعة للضريبة دون أن يرد هذا التمييز بنص صريح.

وإذا استردت الدولة المرفق بعد انتهاء عقد الامتياز فإنها لا تعتبر خلفاً للملتزم السابق ، ولا تكون مسئولة إلا عن الوفاء بالتزاماتها خلال الفترة التالية لإسقاط الالتزام دون الأعباء الأخرى التي كانت على عاتق الملتزم السابق ([١٣٣]).

ب- الأراضى الفضاء المستغلة أو المستعملة

وفقاً لنص الفقرة الثانية من المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فإنه يعتبر فى حكم العقارات المبنية الخاضعة للضريبة الأراضى الفضاء المستغلة أو المستعملة ، سواء كانت ملحقة بالمبانى أو مستقلة عنها ، مسورة أم غير مسورة. وهذا النص من العموم بحيث يشمل الأرض المستغلة بأى نوع من الاستغلال ، صناعياً كان أو تجارياً ، وسواء كان المستغل أو المستعمل لها هو المالك نفسه أو صاحب حق الانتفاع أو الغير ،

---

[131] المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥.
[132] فتواها رقم ٣٣٩ بتاريخ ١٩٧٥/٦/٢٣، مشار إليها فى : عبد الفتاح مراد، ص ١٦٠.
[133] حكم النقض فى الطعن رقم ١٤٨ لسنة ٣٣ ق، جلسة ١٩٥٧/٥/٣٠.

وذلك بغض النظر عما إذا كان هذا الاستغلال أو الاستعمال مقابل أجر يحصل عليه مالك الأرض أو بغير أجر.

والحكمة من ذلك هو أن هذه الأرض لم تخضع لضريبة الأطيان ، إما بحكم دخولها فى نطاق المدن المربوطة على مبانيها الضريبة على العقارات المبنية ، أو لأنها مما تعتبر حرماً أو منافع للسكنى . كما أن تأجر الأرض الفضاء للغير الذى يقيم مبنى عليها يفقدها صفتها كأرض فضاء ، وتخضع للضريبة (١٣٤).

وعلى هذا فإذا استعملت الأرض الفضاء أو استغلت بأى صورة وجب إخضاعها للضريبة على العقارات المبنية ، سواء كانت ملحقة بالمبانى أو مستقلة عنها ، وسواء كانت مسورة أو غير مسورة.

ولقد حسم هذا النص الخلاف حول ما إذا كان تسوير الأرض الفضاء دون استغلالها أو استعمالها يجعلها من العقارات المبنية الخاضعة للضريبة ، حيث كانت وزارة المالية (١٣٥) قد قررت بأن الأرض البراح غير المحاطة بالأسوار ، والأراضى المسورة بقصد معرفة حدودها لا تؤخذ عوائد عنها ، أما الأراضى المسورة وتكون ذات إيراد ، سواء كانت مؤجرة للغير أو على ذمة أربابها تخضع للضريبة ، وهو الرأى الذى عارضه مجلس الدولة بحسبان (١٣٦) أن الأرض الفضاء لا تخضع للضريبة لمجرد تسويرها ، ومهما كانت مادة السور أو شكله ، لأن التسوير لا يجعل منها بناء تسرى عليه الضريبة .

---

(134) مجلس الدولة ، الفتوى رقم ١٧٠ بتاريخ ١٩٥٨/٤/٦.

(135) منشور وزارة المالية بتاريخ ١٨٤/٥/٢٦ ، تفسيراً للمادة الأولى من الأمر العالى الصادر فى ١٨٨٤/٣/١٢ التي تنص على أ، " تؤخذ عوائد الأملاك من بيوت السكن (اللوكاندات) والمخازن والأملاك ذات الإيراد ، وبالجملة عن جميع أبنية القطر المصرى التابعة لها ، سواء كانت مسكونة بأصحابها أو بأصحاب المنفعة منها ، أو غيرهم ، بأجر او بدون أجر.

(136) فتوى قسم الرأى والتشريع رقم ٣٣٣ بتاريخ ١٩٥٢/٨/١١.

ثم جاء نص الفقرة الثانية من المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ليحسم هذا الخلاف ، حيث اشترط أن تخضع الضريبة الفضاء للضريبة عندما تكون مستغلة أو مستعملة سواء كانت ملحقة بعقار أو مستقلة عنه، مسورة أو بدون سور.

أما الأرض الفضاء غير المستغلة فقد سبق أن أخضعها القانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٦ المعدل بالقانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٧٨ لضريبة خاصة ، بسعر ٢% من قيمتها ، على أن تؤول حصيلتها إلى صندوق تمويل مشروعات الإسكان الاقتصادى ، ولكن المحكمة الدستورية العليا قضت ([١٣٧]) بعدم دستورية هذه الضريبة.

جـ- التركيبات التي تقام على الأسطح والواجهات

يعتبر فى حكم العقارات المبنية الخاضعة للضريبة التركيبات التي تقام على أسطح وواجهات العقارات ، إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر.

ورغم أن هذه التركيبات تعتبر فى حكم العقار ، لأنه يغلب عليها أن تكون مثبتة فى عقار ، إلا أن المشرع أراد أن يحسم ما قد يثور من خلاف حول مدى خضوع التركيبات التي يسهل نقلها دون تلف ، أو ما إذا كانت تعتبر عقاراً بذاتها أم عقاراً بالتخصيص؟ ، ولذلك فقد نص المشرع على خضوع هذه التركيبات للضريبة على العقارات المبنية إذا توافر فيها شرطان:

الشرط الأول: أن تقام التركيبات على أسطح وواجهات العقارات.

([137]) القضية رقم ٥ لسنة ١٠ دستورية عليا ، جلسة ١٩٩٤/٦/١٩. ولمزيد من التفصيلات حول هذا الحكم راجع مؤلفنا: الضرائب بين الفكر المالى والقضاء الدستورى ، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٧٧.

الشرط الثانى: أن تكون هذه التركيبات مؤجرة ، أو أن يكون التركيب مقابل أجر أو نفع ، سواء كان هذا الإيجار بناءً على عقد إيجار أو عقد نشر ، أو بدون عقد طالما يمكن إثبات المقابل بأية صورة ، وسوء كان هذا العقار إيجاراً أو منفعة تعود على صاحب العقار.

أما التركيبات التي توضع على واجهات المحال بغرض الإعلان عن نفس هذه المحال أو عن بضائعها لا تخضع للضريبة (١٣٨) .

وقد ذهبت مصلحة الضرائب العقارية إلى أن (١٣٩) حوامل الإعلانات التي لم يمض على إقامتها سنة لا تخضع للضريبة ، ولو كانت فى مقابل أجر يحصل عليه مالك العقار . كذلك لا تخضع للضريبة عشش الطيور المقامة بالخشب أو السلك فوق الأسطح أو بالفضاء الملحق بالعقار.

كما قضى بأن (١٤٠) الجراج والتراس الملحق بهما اللذين أنشئا أصلا لخدمة ساكنى العقار ،ولم يثبت تأجيرهما للعامة لا يخضع للضريبة.

المطلب الثانى

العقارات التي لا تخضع للضريبة

أوردت المادة ١١ من القانون الجديد الحالات التي تخرج من نطاق ضريبة العقارات المبنية ، فلا تخضع لها.

ولقد أحسن المشرع صنعاً حين غاير النص الذى كان وارداً بالمادة ٢١ من القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، والذى أتى بعبارة " تعفى من

---

(138) المادة الثالثة من التعليمات الملحقة باللائحة التنفيذية للقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤.

(139) وزارة المالية: مصلحة الضرائب العقارية، التعليمات المنظمة للضريبة على العقارات المبنية وفقاً للقوانين والقرارات والمنشورات والكتب الدورية المعمول بها حالياً فى المصلحة فى أوائل يناير ١٩٩٥، ص ٧.

(140) المحكمة الإدارية العليا ، الطعن رقم ١١٢٥٣ ، و١١٢٩٣ لسنة ٤٧ ق عليا المشار إليهما فى كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٢٢ لسنة ٢٠٠٢.

الضريبة" ، حيث كان ([141]) هذا النص غير ملائم لأن الإعفاء يعنى أساساً خضوع العقار للضريبة ، ثم استثناءه من هذا الخضوع لسبب مؤقت يتوقع زواله ، أو لغرض معين يمكن التخلى عنه .

ولم يكن ذلك متصوراً فى تلك الحالات ، حيث يغلب أن يكون الأمر بالنسبة إليها إعفاء دائماً ، مما يجعلها أقرب إلى عدم الخضوع ، وذلك تمييزاً لها عن الحالات الأخرى التي تتطلب إعفاء لظرف مؤقت أو لغرض محدد ، إذا تم تجاوزه خضع العقار للضريبة ، وهو ما اختصت به المادة ١٨ من القانون الجديد لبيان حالات الإعفاء من الضريبة.

ولقد حدد القانون الحالى أربع حالات ، لاتخضع فيها العقارات المبنية للضريبة ، وهى :

١- العقارات المبنية المملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذي نفع عام

الأصل أنه لا تخضع العقارات المملوكة للدولة للضرائب ، بغض النظر عن الغرض المخصص لهذه العقارات ، وسواء كانت ملكية الدولة لهذه العقارات ملكية عامة أو ملكية خاصة، وأياً كان شاغلها فرداً أو شخصاً معنوياً.

ويقصد بالدولة الوزارات أو المصالح التي تعد أحد أشخاص القانون العام . وبعبارة أخرى تشتمل على الحكومة المركزية والأشخاص العامة.

ويتسع المدلول الواسع لكلمة الدولة ([142]) ، بحيث تدخل فيه الهيئات العامة ، باعتبارها جهات حكومية ، أضفى المشرع عليها الشخصية

([141]) راجع كتابنا: التشريع الضريبى المصرى ، الجزء الأول : الضرائب على الدخول العقارية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١، ص ٢١٠.

([142]) رأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة أن للحكومة فى فقه القانون الدستورى أربعة معان ، فقد يقصد بها الهيئة المسيرة للدولة، وقد يؤخذ بمعنى

الاعتبارية العامة لاعتبارات قدرها ، ومن ثم فإن العقارات التي تملكها هذه الهيئات العامة لا تخضع للضريبة شأنها شأن العقارات التي تملكها الدولة ، وسواء كانت هذه الهيئات العامة تملك هذه العقارات ملكية عامة أو ملكية خاصة ، وهو ما اعتنقه القانون السابق رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بنص المادة ٢١ الذى أعفى العقارات المملوكة للدولة بنص عام مطلق ، ولم يقيده بقيد خاص[143] .

ولقد أفتى مجلس الدولة [144] بأن المشرع بعد أن قرر فرض الضريبة على العقارات المبنية عدد العقارات المعفاة منها وشروط الإعفاء فى كل حالة ، ومن بين العقارات المعفاة العقارات المملوكة للدولة ، والمملوكة لوحدات الإدارة المحلية التى تشغلها كمكاتب لموظفيها سواء للإدارة أو للخدمات العامة . والمقصود بالعقارات المملوكة للدولة هى العقارات المملوكة للدولة و هى العقارات المملوكة لها والمخصصة للمنفعة العامة .

الوزارة ، وقد يقصد بها السلطة التنفيذية وهو المدلول الغالب، والذى يمكن أن يقتصر مدلوله على الوزارات وما يتبعها من مصالح عامة .

ومع ذلك يمكن أن يتسع معنى الحكومة ليشمل بجانب السلطة التنفيذية المركزية واللامركزية المؤسسات والهيئات العامة فتكون الحكومة والدولة فى هذه الحالة بمعنى واحد. ولكن هذا التداخل يتعين استخلاصه مما اتجهت إليه نية المشرع وحكمته وظروف ملابساته.

وأوضح مثال لهذا التماثل فى المعنى ما ورد فى نص المادة السادسة من القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بشأن ضريبة الأطيان حين فرقت فى الحكم بين الأطيان التي تملكها الحكومة وبين الأراضى التي يملكها الأفراد. إذ أن شأن المقابلة بين الأفراد والحكومة فى هذه المادة تعنى أن المشرع يقصد التوسع فى مفهوم الحكومة لتشمل الهيئات والمؤسسات العامة أى أن الحكومة هنا هى الدولة بالمعنى الدستورى للكلمة ؛ ذلك لأنه ما لم يكن مملوكاً من أراض فى تلك المادة للحكومة ، يكون مملوكاً للأفراد، ولا يمكن اعتبار الهيئات العامة والمؤسسات من الأفراد ، ومن ثم تدخل فى مفهوم الحكومة .

أنظر فى هذا المعنى: فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٣٠٠ ، جلسة ١٩٦٢/٣/٢١ ، ملفها رقم ١١٢/٢/٣٧.

[143] د. السيد عبد المولى ، ص ٥، وكذا فتوى مجلس الدولة ٠ القسم الاستشارى) بتاريخ ١٩٦٠/١/١٢.

[144] فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها ٢٠٠٨/٥/٢١ ،الفتوى رقم ٣١٦ ، ملف رقم ٣٨٥٢/٢/٣٢.

والدولة فى هذا المجال تشمل جميع الاشخاص الاعتبارية العامة [١٤٥] كالوزارات والمصالح والهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية أى جميع الأشخاص الاعتبارية العامة المكونة للدولة.

وفى ضوء ما تقدم ، ولما كان الثابت أن العقار الكائن بالمعادى الجديدة مملوك للهيئة المصرية العامة للبترول ومخصص للمنفعة العامة لأنه يستغل كمقر إدارى للهيئة فانه يتحقق فى شأنه مناط الإعفاء من الضريبة ، بما لا يغدو معه ثمة التزام على الهيئة بسداد الضريبة العقارية عنه.

ولم يخالف ذلك الأصل حكم المادة ١١ من القانون الحالى والتى نصت على عدم خضوع العقارات المملوكة للدولة ملكية عامة والمخصصة لغرض ذى نفع عام للضريبة العقارية ، حيث قيد عدم الخضوع للضريبة بأمرين أولهما أن تكون العقارات مملوكة للدولة ، والثانى أن تكون هذه العقارات مخصصة لغرض ذى نفع عام .

([145]) لقد كانت ملكية الشخص المعنوى للمال العام محل خلاف فى ظل التقنين المدني القديم ، لذا جاء مشروع التقنين المدني الجديد صريحاً فى أن للشخص المعنوى حقَّ الملكية فى الشئ العام ، إذ نصَّ فى المادة ٨٧ منه على أن " تعتبر اموالا عامة العقارات المملوكة للدولة أو للأشخاص المعنوية العامة ، والتى تكون مخصصة لمنفعة عامة" ، غير أن لجنة المراجعة بمجلس الشيوخ حذفت كلمة " المملوكة" تجنباً للأخذ برأى قاطع فى هل الأموال العامة مملوكة للدولة ، أو أن الدولة حارسة عليها ؟. واستقر النص على أن تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة مما ترتب عليه الانقسام في الفقه والقضاء المصرى ، متأثراً فى ذلك بالفقه والقضاء الفرنسى .
وكان الرأى السائد فى مصر أن حق الدولة فى الشئ العام ليس بحق ملكية ، بل هو ولاية إشراف وحفظ وصيانة ، غير أن الاعتبارات القانونية السليمة تقضى بأن الأصل أن يكون لكل شئ مالك، ولا يستثنى من ذلك إلا الأشياء التي لاتقبل بطبيعتها التملك كالهواء والبحر ، أما الأشياء التي تقبل التملك بطبيعتها ، فهى ، ما لم تكن متروكة ، لابد لها من مالك . ولازم ذلك أن الشئ العام لابد له من مالك، ومن ثم تكون الدولة ، وهى تمثل الأمة من الناحية القانونية، هى المالكة للأشياء العامة . ويترتب على ذلك أن حق الدولة فى الشئ العام هو حق ملكية ، وأن يكون للشخص الإدارى الحق فى رفع دعوى الاستحقاق لحماية ملكيته ، وفى رفع دعاوى الحيازة لحماية حيازته. ومادام كل شخص إدارى يملك الشئ الذى يتبعه فإن الدومين العام يتعدد بتعدد الأشخاص الإدارية التي تتبعها الأشياء. راجع فى ذلك حكم المحكمة فى الطعن رقم ٤٥٦٣ لسنة ٦٥ ق ، جلسة ٢٠٠٧/٢/٢٠.

كما نص المشرع صراحة على عدم خضوع العقارات المملوكة للدولة ملكية خاصة ، إلا عند التصرف فيها إلى الأفراد أو الأشخاص الاعتبارية ومن الشهر التالي لتاريخ هذا التصرف.

ويظل الشرط الأساسي لعدم خضوع العقارات المملوكة للدولة ملكية عامة أو ملكية خاصة هو أن تكون هذه العقارات مخصصة لغرض ذى نفع عام . ولقد دل على توافر هذا الشرط فى حالتى نوع الملكية كلمة " وكذا " التي استهل بها المشرع الحديث عن حكم العقارات المملوكة للدولة ملكية خاصة ، مما مؤداه أنها كالعقارات المملوكة للدولة ملكية عامة يجب أن تكون مخصصة للمنفعة العامة .

وعلى ذلك فإن العقارات التي تملكها الحكومة أو إحدى هيئاتها العامة ملكية عامة لا تخضع للضريبة طالما مخصصة لنفع عام ، كالعقارات التي تملكها الدولة وتخصصها لتقديم خدمة عامة للجمهور كخدمات التعليم المجانى والصحة الوقائية . على أساس أن المعيار فى فرض الضريبة العقارية ليس الملكية فى ذاتها ، وإنما الغرض الذى خصصت له هذه الملكية([146]) ، ومن ثم لا تخضع للضريبة المبانى الحكومية أو التي تملكها الهيئات العامة وتخصصها للمنفعة العامة .

ووفقاً لنص المادة ٨٧ من القانون المدني : " تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة، والتى تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم". فإن المبدأ العام إذن هو أن الأموال العامة لا تكون وعاء للضريبة ، وأن هذه الأموال

([146]) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع ، ملفها رقم ٢/٢٢/ ٤٨٠ بتاريخ ١٩٧٦/١٢/١٩.

إذا كانت مخصصة لنفع عام سواء بالفعل أو بمقتضى قانون أو قرار لا تكون محلاً لربط الضريبة([147]).

أما العقارات التي تملكها الحكومة أو إحدى هيئاتها العامة ملكية خاصة فهى أيضاً لا تخضع للضريبة كذلك ، طالما تخصص للمنفعة العامة ، إلا عندما تتصرف الدولة لهذه العقارات إلى الأفراد أو الأشخاص الاعتبارية اعتباراً من أول الشهر التالي لتاريخ التصرف.

ولقد أفتى مجلس الدولة بأن ([148]) المركز التجارى بعين حلوان يخضع للضريبة العقارية ، حيث قامت بإنشائه جامعة حلوان داخل الحرم الجامعى كوحدة ذات استقلال إدارى وفنى ومالى ، وقد تضمنت هذه الوحدة عشر كافيتريات وتسعة محلات تجارية وسنترال ، ومحطة تموين ووقود . وقامت بتأجير هذه الأماكن للغير بموجب عقود إيجار بقيم متفاوتة ، باعتبار أن هذا المركز من الأموال المملوكة للجامعة ملكية خاصة ، ولم يرصد لنفع عام ، ومن ثم لا يتمتع بالإعفاء الضريبى .

ولقد اختلف الرأى فى مدى خضوع كافتريا مكتبة الإسكندرية وقاعة المؤتمرات للضريبة على العقارات المبنية ، حيث ذهب رأى إلى إعفاء المكتبة من الضريبة وفقاً لصريح نص المادة السابعة من قانون إنشائها رقم (١) لسنة ٢٠٠١ ، بينما ذهب رأى آخر إلى خضوعها للضريبة على اعتبار أن كافيتريا المكتبة وكافتريا مركز المؤتمرات مؤجران للغير ، ومن ثم تلتزم المكتبة بوصفها المالكة لها بسداد الضريبة العقارية طوال مدة التعاقد.

([147]) وترتيباً لذلك رأت إدارة الفتوى والتشريع لوزارة التجارة والصناعة بفتواها رقم ٧٣٦ بتاريخ ١٩٥٥/١٢/١٠ أن المبانى التي أنشيئت ملكيتها للغرف التجارية وتكون مخصصة لنفع عام لا تكون محلاً لربط الضريبة ، عملاً بنص المادة الأولى من القانون رقم ١٨١ لسنة ١٩٥١ التي تنص على أنه تعتبر الغرف التجارية من المؤسسات العامة.

([148]) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٤٣٣ بتاريخ ٢٠٠٥/٤/٢٣، جلستها رقم ٢٠٠٥/٤/٦، الملف رقم ٢٤٠/٢/٧.

وانحاز مجلس الدولة [149] للرأى الأول ، بتمتع كافتريا مكتبة الإسكندرية وقاعة المؤتمرات من الضريبة على العقارات المبنية لأن المادة السابعة من قانون إنشاء المكتبة تنص على إعفاء المكتبة وأجهزتها فى حدود أغراضها من الضرائب العامة على فوائضها وإيرادات نشاطها الجارى ، ومن ثم فإن كل ما يتعلق بأغراض المكتبة أو يتصل بهذه الأغراض أو يساعد على تحقيقها يشمله الإعفاء المقرر بصريح نص المادة السابعة المشار إليها ، فإذا ما أقامت المكتبة كافتيريا داخلها تخدم رواد المكتبة والمنتفعين بها مساهمة فى توفير سبل الراحة لهم ، فإن ذلك مما يدخل فى حدود الأغراض العامة للمكتبة ، ولا يتعارض معها. وذلك سواء قامت باستغلال الكافتيريا بنفسها أو عن طريق الغير . إذ أن هذا الاستغلال يكون لخدمة المرفق العام ذاته . وبناء عليه يكون مبنى الكافتيريا معفى من الضريبة على العقارات المبنية ، حتى ولو عهد بمزاولة النشاط فيها إلى متعهد من الغير.

وفى رأينا أن التناقض الظاهر فى الرأى بين عدم إعفاء كافتريا جامعة حلوان وإعفاء كافتريا مكتبة الإسكندرية يمكن تبريره باختلاف السند التشريعى لكلا الرأيين ، فقانون الضريبة على العقارات المبنية لا يمنح الكافتريا المقامة بالجامعة إعفاء ، بينما يسمح الإعفاء العام المطلق الوارد بقانون خاص ، وهو القانون رقم (١) لسنة ٢٠٠١ بشأن مكتبة الإسكندرية بتقرير إعفاء للكافتريا المقامة بها فى إطار تحقيق أغراضها.

كما لا تخضع للضريبة العقارات المملوكة للهيئات العامة – مثلاً – وتشغله إحدى شركات القطاع الخاص ، طالما تقوم هذه الشركة بغرض ذى منفعة عامة ، كالتعليم أو الصحة .

---

[149] فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، رقم ٢٠، بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٢٦ ، ملفها رقم ٦٩٥/٢/٣٧.

ولا يجب أن يفهم من المغايرة الواردة بشأن العقارات المملوكة للدولة على أن هذه العقارات إذا كانت مملوكة ملكية عامة فهى لاتخضع للضريبة إلا إذا كانت مخصصة لنفع عام ، أما المملوكة لها ملكية خاصة فإنها لا تخضع للضريبة سواء خصصت لنفع عام أم لم تخصص ، ذلك لأن مثل هذا القول يجعل معيار فرض الضريبة العقارية معكوساً على أصله ، فلا يعقل أن تخضع العقارات المملوكة للدولة ملكية عامة غير المخصصة للاستثمار وتدفع عنها ضريبة ، بينما لا تخضع العقارات المملوكة لها ملكية خاصة والمخصصة للاستثمار للضريبة ، إلا عند التصرف فيها للغير كما اشترط القانون ذلك.

وإذا توفر فى العقار الملوك للدولة شرط عدم الخضوع للضريبة ، فإنه لا يخضع للضريبة فى هذه الحالة الأرض والمبانى المقامة عليها [١٥٠]، حتى ولو أقام المستأجر لهذه الأرض مبان بحسن نية أو بسوء نية . ولا يصح القول بأن هذه المبانى مملوكة للمستأجر ابتداء وللحكومة انتهاء ، أى عند تسليم العين المؤجرة لها ، ذلك لأن هذا القول مردود عليه بأن للملكية بطبيعتها صفة الدوام والاستقرار ، فلا تقبل التوقيت ، وإن كانت تقبل الانتقال عند توافر أسبابها الشكلية والموضوعية التي يستلزمها القانون.

ولا خلاف على أن العقارات التي تملكها الشركات العامة تخضع للضريبة على العقارات المبنية ، حتى وإن كانت الدولة مالكة لكل أو جزء من أسهمها ، لأن هذه الشركات تعتبر شخصية معنوية ذات ذمة مالية مستقلة تماماً عن ذمة الهيئة العامة المالكة للأسهم ، وينطبق ذلك القول أيضاً على شركات قطاع الأعمال العام.

---

[150] وتأكيدا لذلك فقد ذهبت إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الشئون البلدية فى فتواها رقم ٧٤٣ بتاريخ ١٩٥٦/٢/٢٩ إلى أن المبانى التي يقيمها أحد الأبنية على أرض استأجرها من الحكومة تعتبر مملوكة للحكومة ، ومن ثم فلا يلزم النادى بدفع العوائد عنها ، كما لا تلزم الحكومة بها.

ولقد أفتى ([١٥١]) بأن الإعفاء الوارد بالمادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ – المقابلة للمادة ١١من القانون الحالى – مقصور على العقارات المملوكة للدولة أو لأحد الأشخاص الاعتبارية العامة ، وحيث أن شركة مياه الشرب بالبحيرة من أشخاص القانون الخاص فإنه والحال كذلك لا تندرج ضمن الأشخاص العامة الداخلة فى مفهوم الدولة، ومن ثم فإن عقاراتها تخضع للضريبة العقارية ([١٥٢]).

كذلك يؤدى تحول الهيئة العامة إلى شركة تابعة – كتحول هيئة ميناء إلى شركة تابعة للشركة المصرية للمطارات والملاحة الجوية بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم ١٥٦ لسنة ٢٠٠٣ – إلى اعتبارها شخصاً من أشخاص القانون الخاص ، مما ينتفى معه الإعفاء الممنوح لعقارات الهيئة من الضريبة العقارية لأن هذه العقارات لم تعد مملوكة للدولة ولا لأحد من الأشخاص الاعتبارية العامة([١٥٣]) .

([151]) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بالملف رقم ٦٣٣/٢/٣٧ فى ٢٠٠٦/٥/٧.

([152]) وبنفس هذا المعنى رأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بملفها رقم ٦٠٤/٢/٣٧، جلسة ٢٠٠٣/٥/١٩ عدم إعفاء الشركة المصرية للاتصالات لعدم تمتعها بالشخصية الاعتبارية العامة .

كما أشار كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣ إلى حكم المحكمة الإدارية العليا رقم ٢١٨٤ لسنة ٤٦ ق عليا جلسة ٢٠٠٣/٣/١٥ والذى قضى بخضوع مؤسسة الأهرام للضريبة لأن المؤسسة لا تندرج ضمن الأشخاص الاعتبارية العامة لكونها من أشخاص القانون الخاص حسبما المستقر عليه من نص المادة ٢٣ من القانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٨٠ بشأن سلطة الصحافة ، كما أن العقارات موضوع الطعن ليست مملوكة لها ملكية مباشرة ، ولكن بالتبعية لملكية شركة الأهرام للاستثمارات التي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن المؤسسة ، وتستخدم فى أغراض ذات عائد استثمارى ، ومن ثم لا تستفيد بالإعفاء من الضريبة العقارية المنصوص عليه فى المادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤.

([153]) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٣٦٠ ، بجلستها المؤرخة ٢٠٠٧/٥/٢٣ ، ملفها رقم ٦٨٧/٢/٣٧.

ولا ينال من ذلك أن الشركة مملوكة بالكامل للدولة إذ أن ملكية الدولة للشركة تنحصر فى ملكية اسهم رأسمال الشركة ، مع ما يترتب على هذه الملكية من حقوق ، منها الحق فى الحصول على الأرباح التي تدرها هذه الأسهم ، والحق فى المشاركة فى إدارة الشركة وغير ذلك ، أما موجودات الشركة من عقارات ومنقولات مادية ومعنوية فهى ملك للشركة ذاتها ، باعتبارها تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة عن المساهمين فيها ، ولها ذمتها المالية الخاصة بها ، التي تتيح لها اكتساب الحقوق ، ومنها حق ملكية العقارات ، والتحمل بالالتزامات.

يؤيد ذلك أيضاً أن المال العام فى صحيح حكم المادة (٨٧) من القانون المدني هو ما يجتمع فيه شرطان : الأول أن يكون هذا المال مملوكاً للدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة ، والثاني أن يخصص هذا المال لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو بقرار من الوزير المختص ، ومتى أضحت المبانى المقامة بميناء القاهرة الجوى تابعة للشركة المذكورة وهي من أشخاص القانون الخاص مما ينتفى معه مناط تمتع هذه المباني بالإعفاء من الضريبة على العقارات المبنية ، وتصبح هذه المبانى خاضعة لهذه الضريبة شأنها فى ذلك شأن العقارات المبنية المملوكة للشركات المساهمة للأفراد و الأشخاص الاعتبارية الخاصة.

ولا يستحق العقار المملوك ملكية خاصة الإعفاء لمجرد أن قام صاحبه بتخصيصه للمنفعة العامة ، كأن يستغل العقار لتعليم أبناء الحى بلا مقابل ، أو تعقد فيه اجتماعات أبناء المنطقة لمناقشة مشكلاتهم ، ذلك لأن المقرر – وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض – أن الأموال التي تصبح من الأموال العامة بمجرد تخصيصها بالفعل لمنفعة عامة هي الأموال المملوكة للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة عملاً بالمادة ٨٧ من القانون المدني ؛

أما الأموال المملوكة للأفراد فلا تكتسب صفة الأموال العامة بمجرد تخصيصها بالفعل للمنفعة العامة بل ينبغي أن تنتقل إلى ملكية الدولة بإحدى طرق كسب الملكية المنصوص عليها في القانون ثم تخصص بعد ذلك للمنفعة العامة([154]).

العقارات المملوكة للمجالس المحلية

كانت الفقرة ب من المادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تنص على إعفاء العقارات المملوكة لمجالس المديريات والمجالس البلدية والقروية والمحلية بالمجان أو بمقابل ، كمبانى الكهرباء والغاز والمياه والمجارى والإسعاف وإطفاء الحرائق والمذابح والحمامات والمغاسل العامة وما شابهها.

وهذا الإعفاء مشروط بأن تكون العقارات المملوكة للمجالس المحلية مخصصة إما لمكاتب إدارتها أو للخدمات العامة ، و قد بينت المادة المذكورة أمثلة من الخدمات العامة ، بحيث يمكن أن تشتمل على صور أخرى لم تذكرها ، طالما اكتسبت صفة الخدمة العامة . ولا تخضع العقارات للضريبة فى هذه الحالة ، سواء كانت الخدمة العامة تؤدى بمقابل أو بدون مقابل.

ولم يعد لهذا الشرط محل بصدور قانون الإدارة المحلية رقم ١٤٣ لسنة ١٩٧٩ حيث نصت المادة ١٢٠ منه على إعفاء وحدات الإدارة المحلية من جميع الضرائب والرسوم التي تعفى منها الحكومة، فتساوت بذلك العقارات المملوكة لهذه الوحدات مع العقارات المملوكة للحكومة ، فلا يخضع أى

([154]) الطعن رقم ٣٧٢٥ لسنة ٥٩ ق جلسة ١٩٩٧/١/٢٦.

منهما للضريبة على العقارات المبنية ، سواء خصصت هذه العقارات للمنفعة العامة أو المنفعة الخاصة([١٥٥]).

ومع أن قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ قد ألغى كل نص يخالف أحكامه ، فإن إلغاء الإعفاء المقرر بقانون الإدارة المحلية لايؤثر على إعفاء العقارات المبنية المملوكة للمحليات من الخضوع للضريبة ، لأن هذه المحليات داخلة فى عموم الدولة ، ومن ثم فإن عقاراتها لاتخضع للضريبة طالما مخصصة لغرض ذى نفع عام.

٢-الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو لتعليم الدين.

قرر المشرع عدم خضوع الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو لتعليم الدين للضريبة العقارية ،ومن أمثلتها المساجد والكنائس والأديرة والمعابد والمدارس التى تختص بتعليم الدين .

وهذه العقارات لا تخضع للضريبة سواء كانت مملوكة لفرد أو لجمعية، أو كانت موقوفة ،.وسواء كانت هذه الجهات تتقاضى أجرا أو لا تتقاضى أجرا، تغل ريعاً أو لا تغل ريعاً، وحتى ولو كان بعض أجزاء هذه العقارات مشغولاً برجال الدين ،أو بالطلبة والدارسين ، تمكيناً لإقامة الشعائر أو تلقى العلم.

أما المدارس التى تملكها الهيئات أو الطوائف الدينية ، ولا تختص بتعليم الدين ،أو تلك التي تباشر أنواعاً أخرى من التعليم غير التعليم الدينى بالإضافة على تعليم الدين فإن مبانيها تخضع للضريبة([١٥٦]).

---

(155) د. السيد عبد المولى ، ص ٥٤.

(156) أنظر فتوى الجمعية العمومية لقمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ١٣٤/٢/٣٧ وفتواها رقم ١٦٨/٢/٣٧ بتاريخ ١٩٧٩/٥/٢٥ ، وأيضاً حكم المحكمة الإدارية العليا ، فى الطعن رقم ٦٣٤ لسنة ١٤ ق، جلسة ١٩٧٢/٦/١٤..

كذلك تخضع للضريبة (١٥٧) العقارات ذات الريع التى تملكها الأوقاف او الطوائف الدينية ، وكذلك الشقق و الدكاكين الملحقة بها ، والمؤجرة للغير ، بصرف النظر عن أوجه صرف ريعها.

٣-العقارات المبنية التى تنزع ملكيتها للمنفعة العامة

كانت المادة ٢٤ من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تنص على أن ترفع الضريبة بمقدار ما يدخل من العقار فى المنفعة العامة اعتباراً من تاريخ الاستيلاء الفعلى بواسطة الجهة طالبة نزع الملكية ، وذلك لأن القدر المنتزع ملكيته للمنفعة العامة لم يعد فى ملك الممول ، وبذلك يكون الممول قد فقد جزءً من إيرادات عقاره ، مما يوجب أن تخفض الضريبة بمقدار هذا الجزء المفقود.

وقد جاء نص المادة ١١ من القانون الجديد مقرراً عدم خضوع هذا الجزء من العقارات المنزوعة ملكيتها للمنفعة العامة للضريبة العقارية، وهو ما يؤدى فى النهاية إلى نفس النتيجة التى هدف إليها القانون السابق.

المبحث الثالث

النطاق الشخصى للضريبة

تحديد المدين بالضريبة

تكاد تجمع التشريعات الضريبة المقارنة على أن مالك العقارات هو المكلف -من حيث الأصل- بأداء الضريبة المستحقة عليها ، ويجوز استثناء تكليف غيره بأداء الضريبة ، وذلك عندما يتعذر تحديد شخص المالك ، أو يثبت انتفاع شخص آخر غير المالك بالعقار انتفاعاً عينياً ، كما يمكن تحميل

(157) محمود وحيد عجرمة وآخرون ، ص ٤١.

المستأجر عبء دفع الضريبة بدلاً من المالك إذا تقاعس المالك عن الوفاء بالضريبة .

ويعتبر المالك للعقار هو المكلف بأداء الضريبة على العقار في لبنان(١٥٨) . ويتحدد هذا المالك بالشخص المدون اسمه على سند الملكية ، ويأخذ حكم المالك لأغراض الضريبة الشخص الذى يتصرف بعقار أميرى أو يملك حق انتفاع فى عقار ، أو يكون قد اشترى عقاراً بالتقسيط بموجب وعد ببيع مسجل على الصحيفة العينية ، أو يكون قد استأجر عقاراً بموجب عقد مساقاة لمدة تتراوح ما بين ١٥ سنة و٩٩ سنة مسجل على الصحيفة العينية (١٥٩).

ويعد مكلفاً بالضريبة كذلك المستثمر ، ويقصد به الشخص الذى يقوم بتشييد بناء من ماله الخاص فى عقار يملكه سواه ، ويستثمره بالتأجير من الغير أو يشغله هو ذاته ، بناء على اتفاق مع المالك على مقابل لذلك ، وكل شخص يقوم باستئجار بناء من المالك ويعيد تأجيره ، أو الشخص الذى يعمد

(158) راجع قانون ضريبة الأملاك المبنية اللبنانى الصادر بتاريخ ١٩٦٢/٧/١٧.

(159) قرر مجلس شورى الدولة بلبنان ، القرار رقم ٣٨٣ بتاريخ ١٩٨٤/٧/١٢ : " أنه يستفاد من الأحكام القانونية أنه من الناحية الضريبية لا يمكن اعتبار المشترين بموجب عقود وعد بالبيع فى حكم المالك ما لم تسجل عقودهم على الصحيفة العينية ، إذ أن المشرع قد فرض بصورة واضحة تسجيل هذا النوع من العقود حفاظاً على حقوق الغير ، حيث فرض المشترع بصورة واضحة تسجيل هذا النوع من العقود حفاظاً على حقوق الغير ، ومنعاً لكل احتيال على القوانين الضريبية من تهرب من تأدية الضرائب الواجبة كرسوم التسجيل وسائر الضرائب المختلفة . وفى حالة تسجيل عقد الوعد بالبيع تفرض الضريبة باسم الوعود باعتباره وفقاً لقانون ضريبة الأملاك المبنية فى حكم البائع". راجع: مجلة القضاء الإدارى اللبنانية ، العدد الأول ، ١٩٨٥.

بيد أنه ، وأثناء الأحداث اللبنانية، وبسبب تعذر الحصول على سندات الملكية ، صدر تعميم وزير المالية رقم ٢٣٠/ص عام ١٩٨٢ وقد اعتمد العقود الممسوحة والمسجلة فى السجلات اليومية التابعة للدوائر العقارية والمدفوع رسومها لفرض ضريبة الأملاك المبنية درءً للضرر اللاحق بالمكلفين وبالخزينة نتيجة عدم إمكان المكلفين الحصول على سندات الملكية بسبب الأوضاع الأمنية.

دون وجه حق إلى تشييد بناء فى عقار لايملكه سواء لتأجيره أو السكن فيـــه بنفسه.

ويعتبر القانون الأردنى [١٦٠]المالك هو الشخص الخاضـــع لضـــريبة الأبنية . ويعرف هذا المالك بأنه الشخص الذى ينتفع انتفاعاً مباشراً بالملك ، وهو الذى يتقاضى بدل إيجاراً و إيراده. وإذا وقع خلاف حول هوية المالـــك فإنه يعتد بالشخص الذى سجل العقار باسمه.

ولقد أثير الخلاف حول الاتفاق التي أبرم بين الطاعنة ووزارة الشـــباب فى الأردن على أن تستأجر الطاعنة مركز التزلج الخـــاص بـــالوزارة لكـــى تستثمره فى نشاط سياحى لمدة عشر سنوات ، على أن يكون للمستأجرة إقامة إضافات أو إحداث تغيرات إنشائية على نفقتها ، ولم يبين الاتفاق مـــآل هـــذه الإنشاءات بعد نهاية المدة ، فصدر قرار النقض [١٦١] بأن المستأجرة تعتبر هى مالكة تلك الأبنية ويستوجب عليها دفع ضريبة الأبنية ، عملاً بنص المادة ١١ من قانون ضريبة الأبنية والأراضى الداخلة داخل مناطق البلديات التـــي أوجبت اسيفاء الضريبة من المالك أو من الشخص الذى يتصرف فى الملـــك بيابة عن المالك .

ويقترب من القانون الأردنى [١٦٢] تعريف المالـــك الملتـــزم بضـــريبة الأملاك فى القانون الفلسطينى رقم ٤٢ لسنة ١٩٦٣ .

---

[160] راجع قانون ضريبة الأبنية والأراضى داخل مناطق البلديات والمجالس المحلية الأردنى رقم ١١ لسنة ١٩٥٤.

[161] قرار النقض رقم ٣٢٢ لسنة ١٩٩٦.

[162] مؤيد إبراهيم إسماعيل حمدان : ضريبة الأملاك فى الضفة الغربية فى ظل القانون رقم ١١ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدلة له، رسالة ماجستير، جامعة النجاح ، نابلس فلسطين، ٢٠٠٣، ص ٥١.

ويلتزم ملاك العقارات فى تايلاند بدفع ضريبة المبانى والأراضى المستحقة عليها. ولو كان العقار الواحد مملوكاً لأكثر من شخص كان كل مالك منهم مسئولاً عن الضريبة المستحقة بالتضامن على العقار كله(١٦٣).

وفى المملكة المغربية (١٦٤) يجب على الملاك أو المنتفعين بالعقار الالتزام ، من حيث الأصل ، بأداء ضريبة المبانى ، وعند عدم التعرف على المالك أو المنتفع فإن عبء الضريبة يكون على الحائز العقار أو شاغله.

وإذا كان حق الملكية منقسماً أو كان مالك الأرض غير مالك البناء فإن الضريبة يجب أن يؤديها كل واحد ممن يعنيه الأمر بقدر ما يستغله من المنافع فى المبنى ، مع بقاء الكل ملتزماً على وجه التضامن بأداء جميع مبلغ الضريبة من ماله ، مع تقرير الحق لمن يدفع فى أن يرجع شخصياً على كل مدين من الشركاء بالقدر المستحق عليه من هذه المبالغ الضريبية.

وفى حالة الشيوع تكون المسئولية عن دفع الضريبة تضامنية بين المالكين على الشيوع ، بما فى ذلك الورثة أو الموصى لهم وغيرهم ممن يملكون مالاً على الشيوع خاضعاً لهذه الضريبة .

من هو المدين بالضريبة فى التشريع المصرى

تربط الضريبة على العقارات المبينة على الممول المدين بهذه الضريبة ، ولم يحدد القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ من هو الممول المدين بالضريبة ، و كان يمكن أن نفهم من نص المادة ٢٦ منه أن هذا المدين هو

([163]) *Sakan Varanyu Watana: Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999.*

([164]) راجع الفصل رقم ٧ من الظهير الشريف رقم ١,٥٩,٠٨٤فى تنظيم المبانى ، المنشور بالجريدة الرسمية للمكلة المغربية ، العدد رقم ٢٤٦٦ بتاريخ ١٩٦٠/١/٢٩.

صاحب العقار ، أو صاحب المبنى بحسب الأحـوال ([165]). إذ تـنص هـذه المادة على أن " يكون المستأجرون مسئولين بالتضامن مع أصحاب العقارات عن آداء الضريبة والغرامات المنصوص عليها فى هذا القانون ... ويعتبـر صاحب الأرض متضامناً مع صاحب المبانى فى آداء الضريبة المستحقة".

ويكون ربط الضريبة باسم المدين بها ، بصرف النظر عن الشخص الذى يتحمل العبء فى النهاية ، حتى ولو نص عقد الإيجار على أن يكـون المستأجر يتحمل عبء الضريبة ، فإن صاحب العقار يظـل هـو المسـئول الأصلى عنها أمام الخزانة العامة ، ذلك أن المسئول عن الضـريبة يحـدده قانون الضرائب الذى يجب الالتزام به دون اعتداد بنصوص وردت فى عقود يبرمها المالك والمستأجر ، حيث تعتبر مصلحة الضرائب من الغير إزاء هذه العقود ، فهى لاتلتزم بها ، كما لاترقى هذه العقود إلى الحد الذى يغيـر فـى نصوص القانون .

وتبقى لهذه العقود آثارها الملزمة بالنسبة لطرفيها فقط ، فـإذا دفـع المالك الضريبة رغم وجود نص فى العقد يلزم المستأجر بها ، كان للمالـك أن يرجع على المستأجر للحصول على مبلغ الضريبة الذى قام بأدائه([166]).

([165]) قضت محكمة النقض بأن المستأجر هو الملتزم بالضريبة العقارية وفقاً لقوانين تحديد الأجرة ، بقولها: "إن المقرر فى أحكام محكمة النقض أنه وإن كان الأصل فى الضريبة المقررة على العقارات المبنية وملحقاتها المقررة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ أن يلتزم بها من يستفيد من إيراد العقار ، وهو المالك الذى يظل مسئولاً قبل الإدارة الضريبية عن أدائها فى حدود علاقته بها ، إلا أنه فى ظل العمل بقوانين إيجار الأماكن والتى أوردت قواعد خاصة بتحديد أجرة الأماكن الخاضعة لها واعتبرتها من القواعد المتعلقة بالنظام العام ، وأصبح المستاجر وحده هو الملتزم بهذه الضرائب دون المالك باعتبارها قيمة مضافة على القيمة الإيجارية. "أنظر الحكم فى الطعن رقم ٢٦٢٥ لسنة ٥٨ ق جلسة ١٩٩٩/١٢/٨.

([166]) ومع ذلك؛ فقد خرج على هذه القاعدة القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٦٨ وقرر تحميل شاغلى العقارات ملاكاً كانوا أو مستأجرين بعبء الضريبة ، إذا توافرت الشروط الآتية :

أ- أن تكون المبانى منشأة أصلاً لأغراض خلاف السكن ، وكذلك الوحدات التى تكون سكناً واستعملت لأغراض خلاف السكن. ب- أن لايجاوز متوسط الإيجار الشهرى للحجرة بها

ولقد نص القانون الحالى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ فى المادة رقم (٢) منه على أن المكلف بأداء الضريبة هو مالك العقار المبنى أو من له عليه حق عينى بالانتفاع أو بالاستغلال، سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً[١٦٧] .

وتثبت ملكية العقار المبنى من خلال العقود أو الأحكام القضائية أو إعلامات الوراثة أو المستندات الصادرة عن أجهزة السجل العينـي، أو أى مستند آخر يثبت الملكية[١٦٨].

وكان مشروع القانون المقدم من الحكومة قد أغفل من له حق عينى بالاستغلال ، وحرص البرلمان بمجلسيه (الشورى والشعب) على إضافة من له هذا الحق عند تعريف المكلف بأداء الضريبة ، وذلك حتى يشمل التعريف الدائن المرتهن رهن حيازة ، وهو أوضح صورة لأصحاب الحق العينى بالاستغلال ، ليكون فى حكم المالك للعقار عند إلزامه بدفع الضريبة ، حيث أن من تقرر له حق عينى بالانتفاع بالعقار مدة معينة ، أو تقرر له بحكم علاقة المديونية الحق العينى فى استغلال العقار يشبهان مالكه الأصلى فى السيطرة على العقار والانتفاع به سواءً بمقابل أو بغير مقابل ، مما يتطلب عدالة إلزامهما بأداء الضريبة طوال مدة الانتفاع أو الاستغلال.

خمس جنيهات. جـ- أن يكون استعمالها فى أى وجه من أوجه النشاط الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو ضريبة المهن غير التجارية (الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المقررة حالياً بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥).

فإذا لم تتوافر هذه الشروط يظل المالك هو الملتزم الأصلى بالضريبة) طبقاً للقاعدة العامة سالفة الذكر. راجع :مصلحة الضرائب العقارية ، القواعد المنظمة ، ص ٤٦.

[167] أفتى الدكتور أحمد الحجى الكردى الخبير فى الموسوعة الفقهية وعضو هيئة الإفتاء فى دولة الكويت بتاريخ ٢٠٠٦/١/١٤ بأن تكون ضريبة العقار تجب على المؤجر فى الأصل لأن الماجور ملكه ، إلا أن تكون الضريبة محددة مسبقاً، ويشترطها فى عقد الإيجار على المستأجر، فتكون على المستأجر وتعد جزء من الأجرة.

[168] المادة رقم ٢ من اللائحة التنفيذية للقانون.

ويختلف صاحب الحق العينى بالانتفاع عن المستأجر الذى يتقرر له حق شخصى بالانتفاع ، فى أن المستأجر ليس له سوى أن يتنفع بشخصه بالعقار طوال مدة الإيجار ، بالصورة التي تحددها العلاقة التأجيرية ، دون أن تكون له حرية الانتفاع أو الاستغلال التي لصاحب الحق العينى بالانتفاع أو بالاستغلال .

ومن المعلوم (١٦٩) أن الانتفاع حق عينى يخول صاحبه استعمال شئ مملوك للغير واستغلاله وينتهى بموت المنتفع ، ومن ثم يكون للمنتفع أن يؤجر العين لأن الإيجار هو الوسيلة الطبيعية للاستغلال طوال مدة الانتفاع باعتباره حق مؤقت ، وحين يستعمل صاحب حق الانتفاع سلطته فى التأجير فهو يستعمل حقاً أصيلاً له فى الانتفاع وليس نائباً عن غيره . أما مالك حق السكنى ومالك حق الاستعمال فلا يجوز لأى منهما أن يؤجر حقه ، لأن هذا الحق مقصور على شخصه .فإذا أجر المستأجر العين من الباطن فإن هذا الإيجار يقع على حقه الشخصى المستمد من عقد الإيجار الأصلى ويختلف عن حق المنتفع فى أن حق المستأجر شخصى وحق المنتفع عينى.

ويحق للدائن المرتهن رهن حيازة أن يؤجر العين المرهونة ، لأن الإيجار فى حالته وسيلة مألوفة للاستغلال ، ويتقرر حقه فى الإيجار بموجب الحق الأصيل لهذا الدائن فى الاستغلال شأنه فى ذلك شأن المنتفع ، لأنه لا يؤجر العين بموجب حق الإدارة نائباً عن الراهن ، بخلاف الحال بالنسبة للدائن المرتهن رهناً رسمياً لعقار فلا يثبت له حق الانتفاع بالعقار ولا بحيازته ، فلا يجوز له إيجاره.

---

(169) الوسيط للسنهورى ، ج ٥، ص ٢١-ص ٣٨.

ولقد قضى بأن البين من استعراض نصوص القانون المدنى فى المواد ٩٨٥ إلى ٩٩٥ منه انه اعتبر حق الانتفاع من الحقوق العينية وذلك بإدراجه فى باب الحقوق المتفرعة عن حق الملكية ، وهو فى نظر القانون المصرى حق مالى قائم بذاته ولا يعتبر من القيود الواردة على حق الملكية ، ومن ثم فإن حق الانتفاع باعتباره من الحقوق العينية يخول صاحبه استعمال الشىء واستغلاله بنفسه أو بواسطة بغيره دون قيود بشرط ألا يتجاوز حق الرقبة (١٧٠).

ولما كان قانون الضريبة على العقارات المبنية قد جعل كلاً من مالك العقار ومن له على العقار حق عينى بالانتفاع أو الاستغلال مكلفاً بأداء الضريبة ، فإنه يحق لمصلحة الضرائب العقارية مطالبة كلاً من صاحب حق الانتفاع والدائن المرتهن رهناً حيازياً بالضريبة كما تطالب المالك سواء بسواء.

والبحث عن المالك للعقار يدق فى أحوال عدة منها : العقارات التي تباع للغير بالتقسيط ، أو بنظام البيع مع الاحتفاظ بحق الملكية ، أو بنظام التأجير التمويلى .

والقاعدة فى تحديد المكلف بالضريبة هو من تثبت ملكيته قانوناً للعقار فى وقت استحقاق الضريبة ، سواء كان مالكاً له ملكية تامة ، أو كان مقرراً له بموجب نظم البيع والتملك حق عينى على العقار بالانتفاع أو بالاستغلال. ويمكن إثبات الملكية بالتسجيل أو بالتقادم المكسب أو بالحيازة .

---

(170) الطعن رقم ٢٦٢٧ لسنة ٦٠ ق جلسة ١٩٩٤/١١/٣.

ويمكن أن يكون المالك لعقار بعقد عرفى أو ابتـدائى غيـر مسـجل ، وكذلك المشترى لعقار بنظام البيع بالتقسيط مكلفاً بالضريبة شأنه فـى ذلـك شأن المالك لعقار خال من الالتزامات النقدية ومسجل لدى الشهر العقارى ، ذلك لأنه من المقرر قانونًا أن المقصود بوصف العقد أنه عقد بيع ابتدائي ــ أخذًا بالعرف الذى جرى على إطلاق هذه التسمية على عقود البيع التـى لـم تراع فى تحريرها الأوضاع التى يتطلبها قانون التسجيل لا يحول دون اعتبار البيع باتًا لازمًا متى كانت صيغته دالة على أن كل من طرفيه قد ألزم نفسـه الوفاء بما التزم به على وجه قطعى لا يقبل العدول كما لو أقر البائع أنه تسلم كامل الثمن من المشترى وأقر المشترى أنه تسلم المبيع بعد أن عاينه المعاينة التامة النافية للجهالة ([171]).

وإذا كان العقار قد تم شراؤه بالتقسيط ، وتضمن عقد البيع شـرطاً بـأن يحتفظ البائع بملكية المبيع حتى يقوم المشترى بالوفاء بجميع الأقساط ، ممـا يمتنع معه على المشترى القيام بتسجيل العقار إلى أن يستوفى البـائع الـثمن كاملاً ، فإن عقد البيع بالتقسيط هو عقد صحيح ونافذ من وقت إبرام العقـد ، ويترتب عليه جميع آثار عقد البيع من ضمان عدم التعرض وتسـليم الشـئ المبيع ما لم يتم الاتفاق على غير ذلك ، فلقد قضت محكمة النقض بأن البيـع مع الاحتفاظ بحق الملكية هو بيع بات قائم وإن تراضى تنفيذ الالتـزام ينقـل الملكية الى حين سداد كامل الثمن فهو ليس بيعا موقوفا علـى شـرط سـداد الثمن وإنما العلة على هذا الشرط هو انتقال الملكية فقط ومن ثم ينتج العقـد كافة أثار البيع فإذا تم سداد كامل الثمن تحقق الشرط الموقـف عليـه تنفيـذ الالتزام بنقل الملكية ومن ثم انتقلت الى المشترى بأثر رجعى من وقت البيع.

([171]) حكم النقض فى الطعن رقم ٣ لسنة ١٦ ق جلسة ١٩٤٦/١٢/٢٦.

ومن مقتضى عقد الحكر أن المحتكر له- فوق التصرف فى حق الحكــر بجميع أنواع التصرفات - حق الانتفاع بالأرض المحكرة وإقامة ما يشاء من المبانى عليها وله حق القرار ببنائه ، وملكية ما يحدثه فــى المبــانى زيــادة وتعديلا ملكا تاما ، وينتقل عنه هذا الحق الى خلفه العام أو الخاص ، كما انه يعطى للمحتكر الحق فى حيازة العقار المحتكر والانتفاع به دون غيره بكافــة وجوه الانتفاع ما لم يرتب هو لغيره حقا يجيز له الحيازة والانتفاع إذ أن حق القرار حق عينى أصلى تتحمله العين المحتكرة فى يد كل حائز لها طالما بقى الحكر قائما . ومن ثم فانه يقوم إلى جانب حق الرقبة - الذى هو للمحكــر - حق المنفعة المطلق للمحتكر ويستتبع ذلك ان يكون لهذا الاخير رفع دعــاوى الملكية واسترداد العقار المحكور ممن يغتصــبه [١٧٢] . ومــن ثــم يكــون المحتكر مموِلاً فى تطبيق قانون الضريبة على العقارات المبنية خــلال مــدة عقد الحكر، ويلتزم بدفع الضريبة .

أما العقارات الخاضعة للحراسة فإن المكلف بأداء الضريبة عنها الجهــة القائمة على إدارتها فترة الحراسة ، وذلك لأن الأمر بفرض الحراســة مــن شأنه أن يحول بين الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للأوامر الصادرة بفرض الحراسة على أموالهم وممتلكاتهم ، وبين المطالبة بحقوقهم بشأنها أمام جميع جهات القضاء سواء من الناحية الولائية أو النوعية . ويترتب على ذلك غــل

---

[172] الطعن رقم ١٧٦٦ لسنة ٦١ق جلسة ١٤/٤/١٩٩٦ .

أيديهم عنها وتولى الجهة القائمة على تنفيذ تلك الأوامر إداراتها وتمثيله أمام القضاء بشأنها([173]).

وأن من المقرر أن فرض الحراسة وفقاً لأحكام القانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٧١ بشأن تنظيم فرض الحراسة وتأمين سلامة الشعب يترتب عليه غل يد الخاضعين لها عن إدارة أموالهم المفروض عليها الحراسة أو التصرف فيها فلا يكون لهم تبعا لذلك حق التقاضي بشأنها وليس في ذلك نقص في أهلية الخاضع للحراسة وإنما هو بمثابة حجز على أمواله تقيد من سلطته عليها فيباشرها نيابة عنه الحارس – المدعي العام الاشتراكي – باعتباره نائباً قانونياً عنه في إدارتها لأسباب تقتضيها المصلحة العامة للدولة([174]) .

ويكون أمام مصلحة الضرائب العقارية للتعرف على مالك العقار الرجوع إلى مستندات هذه الملكية ، فإن لم تتوفر كان لها أن تعتد بملكية من يضع يده على العقار أو يكون حائزاً له حيازة هادئة ، اعترافاً بالواقع الذى تأخذ به التشريعات الضريبية، وتسانده الظروف المحيطة بالعقارات فى مصر([175]).

([173]) الطعن رقم ٤٠٥٠ لسنة ٦٠ ق جلسة ٩ / ٤ / ١٩٩٧ س ٤٨ .

([174]) الطعن رقم ٩٧٠٠ لسنة ٦٥ ق جلسة ١٩٩٧/١/٥.

([175]) قضت محكمة بالنقض - (الطعن رقم ٤٣٣٨ لسنة ٦١ ق ١٢/٧/١٩٩٧) - بأن " المقرر أن الأصل أن العقود لا تنفذ إلا فى حق عاقديها وأن صاحب الحق لا يلتزم بما صدر من غيره من تصرفات بشأنها ، إلا أنه باستقراء نصوص القانون المدنى يبين أن المشرع قد اعتد فى عدة تطبيقات هامة بالوضع الظاهر لاعتبارات توجبها العدالة وحماية حركة التعامل فى المجتمع وتنضبط جميعاً مع وحدة علتها واتساق الحكم المشترك فيها بما يحول ووصفها بالاستثناء وتصبح قاعدة واجبة الإعمال متى توافرت موجبات إعمالها واستوفت شرائط تطبيقها ، ومؤداها أنه إذا كان صاحب الحق قد أسهم بخطئه - سلباً أو إيجاباً - فى ظهور المتصرف على الحق بمظهر صاحبه مما يدفع بالغير حسن النية إلى

ووفقاً لأحكام المادة العاشرة من قانون الشهر العقارى ـ وعلى ما جرى به القضاء ـ أنه بمجرد حصول القسمة وقبل تسجيلها يعتبر المتقاسم فيما بينه وبين المتقاسمين الآخرين مالكا ملكية مفرزة للجزء الذى وقع فى نصيبه دون غيره من أجزاء العقار المقسم ، ولا يحتج بهذه الملكية المفرزة على الغير إلا إذا سجلت القسمة .و من ثم فإن عدم تسجيل عقد القسمة لا يحول دون الاحتجاج بها على من كان طرفا فيها ، وإن المتقاسمين يضمنون بعضهم البعض فيما يقع من تعرض أو استحقاق إذا كان لسبب سابق على القسمة ([١٧٦]).

كما قضى بأن وضع اليد المدة الطويلة أو القصيرة المكسب للملكية سبب يكفى لكسب الملكية ([١٧٧]) ، وذلك عملاً بنص المادة ٩٦٩ مدنى التى تقرر أن ملكية العقار تكتسب بوضع اليد عليه مدة خمس سنوات متتالية ، متى كانت الحيازة مقترنة بحسن نية ومستندة فى ذات الوقت إلى سبب صحيح ، وأن حسن النية الذى يقتضيه التملك بالتقادم هو اعتقاد المتصرف إليه اعتقاداً تاماً حين التصرف بأن المتصرف مالك لما يتصرف فيه([١٧٨]).

التعاقد معه للشواهد المحيطة بهذا المركز والتى من شأنها أن تولد الاعتقاد الشائع بمطابقة هذا المظهر بالحقيقة مقتضاه نفاذ التصرف المبرم بعوض من صاحب الوضع الظاهر والغير حسن النية فى مواجهة صاحب الحق" .

([176]) الطعن رقم ٢٧٤٨ لسنة ٦٤ ق جلسة ١٩٩٥/٦/٢٨.

([177]) قضاء النقض فى الطعن رقم ١٦٧٦ لسنة ٥٩ ق جلسة ١٩٩٣/١٠/٢٨.

([178]) قضاء النقض فى الطعنين رقمى ٤٢٣٣ و٥٨٧٤ لسنة ٦٥ ق جلسة ١٩٩٧/١٢/١٣.

كما أن مأمور اتحاد الملاك – أو اتحاد الشاغلين ([179])– غير مسئول عن الضريبة العقارية المستحقة على الوحدة السكنية التي يشغلها مالكها كحصة مفرزة فى العقار ، ولكنه مسئول فقط بصفته تلك عن الضريبة المستحقة على الأجزاء المشتركة للعقار التي اقيم الاتحاد من أجل صيانتها ، حيث من المقرر قضاءً أنه ([180]) لاشأن للاتحاد ، ولا لمأموره ، القيام بأمر منوط بمالك الوحدة السكنية ذاته ، لأن الاتحاد أقيم من أجل رعاية الأجزاء المشتركة للعقار ، وضمان حسن الانتفاع وإدارة العقار فقط ، ومن ثم لا يجوز أن ينوب مأمور الاتحاد بصفته هذه فى تمثيل مالك الوحدة السكنية فى العقار فى الدفاع عن حقوق ملكيته ، أو ما ينشأ عنها من آثار محل نزاع بينه وبين الغير.

ومن جماع ما تقدم يتضح أن تحديد المالك الذى يكون مكلفاً من حيث الأصل بالضريبة على العقارات المبنية لا يقتصر على المالك القانونى الذى تثبت ملكيته بعقد عقار نافذ ومسجل ، بل يمتد ليشمل كل ما يعد مالكاً من حيث الظاهر الذى يستند إلى حكم القانون أو الواقع ، و يكفى أن تثبت مصلحة الضرائب هذه الملكية بكل طرق الإثبات لتقرير حقها فى تحصيل الضريبة ، دون أن تكلف عناء البحث عن المالك الحقيقى ، أو الرجوع إلى بائعى العقارات الذين لهم حقوق على المشترين الملاك الفعليين ، لنه ليس من

([179]) غير قانون البناء رقم ١١٩ لسنة ٢٠٠٨ مسمى اتحاد الملاك وجعله " اتحاد الشاغلين " ، حيث لا يشترط أن يكون الشاغلون للعقار ملاكاً ، وبالتالى يمكن أن يتكون اتحاد الشاغلين من الملاك والمستأجرين ، وذلك فى الوحدات التي لايقل عدد وحداتها عن خمس وحدات أو المجمعات السكنية ، سواء كانت كلها أو بعضها سكنية أو مملوكة أو بحق انتفاع أو مؤجرة ، وأياً كان تاريخ إنشائها أو شغلها.

([180]) حكم محكمة الإدارية العليا جلسة ١٩٩٧/١٢/٢١ طعناً على حكم القضاء الإدارى رقم ٨٠٥ لسنة ٤٢ق .

سلطة مصلحة الضرائب العقاريـة ، ولا مـن وظيفتهـا ، حمايـة الملكيـة القانونية ، ولا تحصيل حقوق الغير نيابة عنهم.

ويكون الممثل القانونى للشخص الاعتبارى أو الشخص الطبيعى غير كامل الأهلية مكلفاً بأداء الضريبة نيابة عن ممثله.

ويتحدد الممثل القانوني للشخص الاعتباري المكلف بـأداء الضـريبة وفقا لما يقرره القانون او نظم التأسيس او القرارات المعتمـدة مـن السـلطة المختصة، ويكون الممثل القانوني للشخص الطبيعـي غيـر كامـل الأهليـة المكلف بأداء الضريبة هو الولي الشرعي او الوصي او الشخص الذي تحدده المحكمة المختصة.

وعلى هذا يكلف الوكيل والنائب والوصى على الشـخص الطبيعـى بأداء الضريبة نيابة عن المالك الأصلى للعقار ، كما يكلف مدير الشـركة أو رئيس مجلس إدارتها أو العضو المنتدب أو غيرهم ممن لهم صـفة الممثـل القانونى فى أداء الضريبة نيابة عن الشخص الاعتبارى الذى يملـك العقـار الخاضع للضريبة([181]).

وفى رأينا أنه لم يكن هناك داع لأن يقصـر المشـرع تكليـف الممثـل القانونى بأداء الضريبة نيابة عن المكلف إذا كان شخصاً طبيعياً غير كامـل الأهلية ، حتى لا يفهم من ذلك أنه لا يجوز للشخص الطبيعى كامل الأهليـة أن يكون له ممثل قانونى يؤدى الضريبة نيابة عنه، كما لا يجـوز لمصـلحة الضرائب العقارية أن تطلب من الممثل القانونى للشخص الطبيعى بأن يؤدى الضريبة عن الشخص الطبيعى كامل الأهلية ، لأن هذا الفهم يقيد المكلف فى أن يعين ممثلاً قانونياً له يتعامل مع الإداريـة الضـريبية ، ويقيـد والإدارة

([181]) المادة رقم ٢ من اللائحة التنفيذية.

الضريبة فى أن تستأدى دين الضريبة من الممثل القانونى للشخص الطبيعى كامل الأهلية إذا تعذر عليها مطالبة هذا الشخص.

وهذا المعنى لا يقصده المشرع ولا يهدف إليه ، بل كل ما يعنيه المشرع من هذا التحديد هو بيان الشخص الذى يكلف بالضريبة عندما يكون الممول الأصلى غير كامل الأهلية ، أما الشخص الطبيعى كامل الأهلية فهو المكلف الحقيقى بأداء الضريبة ، وليس هناك مانع قانونى يحول دون التعامل مع ممثله القانونى فى المسائل الضريبية إذا كانت حدود هذا التمثيل تسمح بذلك .

و إذا كان العقار مملوكاً على الشيوع ربطت الضريبة باسم الشيوع لا باسم كل بمقدار حصته ، وتبرأ ذمة كل شريك بمقدار أدائه الضريبة .

أما إذا كان العقار عبارة عن وحدة سكنية يتملكها أكثر من واحد فإن الضريبة تربط على كل وحدة سكنية ما دامت هذه الملكية مخصصة ومفرزة.

وتربط الضريبة باسم صاحب المبنى دون اعتبار لصاحب الأرض ، فإذا قام مستأجر ببناء قطعة أرض يملكها غيره ربطت الضريبة على هذا البناء باسم المستأجر لا باسم صاحب الأرض.

ولما كانت الضريبة سنوية ، وتربط مقدماً فإذا تصرف مالك فى عقاره ، أو نزعت ملكيته للمنفعة العامة بقى هذا المالك مسئولاً عن الضريبة حتى أول يناير التالى للتصرف أو نزع الملكية. ولا تربط الضريبة باسم المالك الجديد إلا ابتداءً من أول السنة التالية . وينطبق نفس الحكم [١٨٢] على

---

[182] عبد الفتاح مراد : شرح قوانين الضرائب على العقارات المبنية والضريبة على الأرض الفضاء، الطبعة الثانية ، ١٩٩٣، ص ٨٣.

من رسا عليه عقار بالمزاد ، أو آل إليه معلقاً على شرط فاسخ وحل هذا الشرط خلال السنة ، أو من آل إليه بناءً أقيم على أرضه.

ويتم ربط الضريبة على العقار فى المكان الذى يوجد فيه هذا العقار ، لأن حصر العقار يتم فى بلد معين ، ولذا يتم ربط الضريبة عليه فى نفس البلد ، ولو كان تابعاً لعقار فى بلد آخر.

ويستخرج فى كل مدينة كشف الربط السنوى ، ويبين فيه اسم كل ممول والعقارات المملوكة له والقيمة الإيجارية لهذه العقارات ، ومقدار الضريبة المستحقة عليها . ويظل كشف الربط على ما هو عليه مهما حصل من تغييرات فى العقارات أثناء السنة ، إلا إذا استجد ما يوجب رفع الضريبة كلياً أو جزئياً ([١٨٣]).

([183]) د. السيد عبد المولى ، ص ٧٧.

الفصل الثانى

سعر الضريبة

عادة ما تأخذ الضريبة العقارية صورة الضـريبة ذات السـعر الثابـت المطبق على القيمة المقرة للعقار.

وتستخدم العديد من الدول الهيكل التصاعدى للأسـعار فـى حساب الضريبة العقارية ، وذلك بهدف تحقيق زيادة تصاعدية لمقـدار الضـريبة ، وأحياناً ما يكون ذلك بصورة غير تامة ؛ ففى بعض الدول يفـرض السـعر على أساس القيمة الإجمالية لكل العقارات التي يملكها الممول ، وذلك حتـى تتفادى تفتيت الضريبة عن طريق الاحتفاظ بعقارات قليلة أو منخفضة القيمـة لا تبلغ فى مجموعها حد الإعفاء لكل عقار . وقد ثبت أن التصاعد لم يمنـع تفتيت الضريبة عن طريق قيام الممول بتسجيل العقارات التي يملكها بأسـماء زوجه وأولاده أو أقاربه.

بيد أن الاعتماد على القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية للعقار فى وقـت ربط الضريبة ، يجعل للضريبة آثاراً توزيعية غير مرغوب فيها ، ذلـك لأن هناك من يملكون عقارات عالية القيمة ولكنهم لا يحققـون منهـا إلا دخـولاً منخفضة ، أو أنهم من ذوى الدخول المنخفضة بوجه عام ، ومنهم الفلاحون الذين يملكون أراض ترتفع قيمتها بمضى الزمن ولكن العائـد منهـا قليـل ، وكذلك أرباب المعاشات أو الورثة الذين يرثون أصولاً لها قيمة مرتفعة فـى السوق ولا يتوقعون الحصول منها على دخل ، لأنهم لايرغبون فى بيعها أو أنهم لم يبيعوها بالفعل .

وكل ذلك يعنى أن الضريبة العقارية التي تفرض بسعر نسـبى ثابـت على ذوى الدخول المنخفض على جميع الممولين أياً كانت مستويات دخولهم

تحمل الفئات ذات الدخل المنخفض بعبء ضريبى أعلى من غيرهم من ذوى الدخول المرتفعة التي يحققونها من أصول أخرى غيـــر خاضــعة للضـــريبة العقارية كالأسهم والسندات ، أو حتى من أرباب العقارات الأثريـــاء الـــذين تتنوع مجموع دخولهم .

ولذا يفضل أن تكون الضريبة تصاعدية علـــى الـــدخول المرتفعـــة ، وتخضع العقارات التي يملكها ذو الدخول المنخفضة لسعر منخفض أو حتـــى تعفى م الضريبة لتفادى الآثار السلبية للضريبة العقارية النسبية.

ولكن يعيب بعض الكتاب (١٨٤) على التصاعد فى سعر الضريبة أنه قد يكون ظالماً عندما ينتقل الممول إلى السعر الأعلى لمجرد زيادة قيمة العقـــار عن غيره زيادة طفيفة فى قيمته ، مما يضطر القائمين على تقدير العقـــارات إلى تخفيض قيمها لتفادى هذا الظلم.

وسعر الضريبة فى تايلاند (١٨٥) نســبى يبلـــغ ١٢,٥% مـــن القيمـــة السنوية الخاضعة للضريبة. ولتشجيع الصناعة يخصم حـــوالى ثلـــث القيمـــة السنوية عند حساب هذه الضريبة، كما يمنح خصم مماثل للمبانى التي تصبح غير مشغولة أثناء السنة.

أما سعر الضريبة فى الفلبين (١٨٦) فقد تكفل المشرع بوضـــع حـــدوده الدنيا والقصوى تاركاً للمحليات تحديد السعر الملائم لكل منهـــا داخـــل هـــذا النطاق، حيث يكون السعر الأدنى للضريبة بواقع ٠,٢٥% ، ويختلف الســـعر

([184])*William Dilinger: Urban property taxation in Developing Countries , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988,pp.20-21.*

([185])*Sakan Varanyu Watana: Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999.*

([186])*Milwida Guerara : Real property Taxation in Philippines, Ford Foundation, Manila.*

الأقصى تبعاً لسلطة فرض الضريبة ؛ فأقصى سعر يمكن أن تحده المقاطعة أو الإقليم هو ١ % ، والمدينة ٢ % وبلدية مانيلا العاصمة هو ٢%.

كذلك تأخذ لبنان ([187]) بالأسعار التصاعدية ، حيث تتراوح الضريبة على الأملاك المبنية ما بين ٤% إلى ١٠% من مجموع القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة.

ويميز القانون الفلسطيني فى الأسعار ؛ فتفرض الضريبة على المباني والساحات المحيطة بها بواقع ١٧% من صافى الإيجار السنوى بعد خصم ٢٠% من قيمة عقد الإيجار أو القيمة المقدرة للبناء نظير الاستهلاك أو مقابل نقص البناء لقدمه أو استعماله ، ويكون سعر الضريبة ١٠% من صافى القيمة الإيجارية السنوية بالنسبة للأراضى التي ليست لها ساحة للمبانى .

الأسعار الضريبة فى التشريع المصرى

يكون سعر الضريبة ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة، وذلك بعد استبعاد ٣٠% من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن، و٣٢% بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن، وذلك مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة.

ويستهدي في تحديد الضريبة بالمؤشرات الواردة بالجدولين المرفقين بهذا القانون.

([187]) راجع قانون ضريبة الأملاك المبنية اللبنانى الصادر بتاريخ ١٩٦٢/٧/١٧.

كان القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ يحدد سعراً للضريبة الأصلية على العقارات المبنية ، كما حددت القوانين الأخرى أسعار الضريبة والرسوم الإضافية أو الملحقة بالضريبة الإضافية([188]).

وكان سعر الضريبة الأصلية عند صدور القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ هو ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية الصافية للعقارات الخاضعة للضريبة . وللوصول إلى هذه القيمة الصافية تستبعد ٢٠% من القيمة الإجمالية السنوية مقابل جميع المصروفات. ثم فرق القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ بين نوعين من المبانى ، هما المبانى المنشأة أصلاً لأغراض السكن وهذه تخضع لسعر تصاعدى يبدأ من ١٠% إلى ٤٠% تبعاً للقيمة الإيجارية السنوية ، والنوع الثانى هو المبانى المنشأة اصلاً لأغراض غير السكن وتخضع للضريبة بسعر ثابت هو ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية .

وفرضت بجانب الضريبة الأصلية المذكورة ضرائب أخرى إضافية أو ملحقة ، منها ضريبة أجور الخفر بواقع ٢٠% من الضريبة الأصلية على العقارات المبنية ، ورسم السجل العينى لمرة واحدة بما يعادل قيمة الضريبة الأصلية ، ورسم النظافة بما لا يجاوز ٢% من القيمة الإيجارية للعقار ، ورسم الشاغلين بما لا يجاوز ٤% من القيمة الإيجارية ، ورسم تنمية الموارد المالية بواقع عشرة قروش على كل إيصال ، ورسم التحسين بما لا يجاوز ٥٠% من الزيادة فى قيمة العقارات التي انتفعت من المشروعات العامة التي يقوم بها مجلس المدينة التي يقع فيها العقار.

([188]) لمزيد من التفصيلات ، راجع مؤلفنا التشريع الضريبى المصرى ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره، ص ٢٧٧- ص ٢٨٣.

ووفقاً للقانون الحالى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ فإن العقارات المبنيـة لازالـت تخضع لنوعين من الضريبة هما الضريبة الأصلية ، والضرائب الإضـافية ، مع بعض التعديلات والتيسيرات على النحو التالي :

الضريبة الأصلية

وفقاً لنص المادة ١٢ من القانون الجديد يكون سعر الضريبة الأصـلية ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية الخاضعة للضريبة.

وكانت الحكومة قد اقترحت فى مشروع القانون المقدم منها أن يكـون سعر الضريبة ١٤% من القيمة الإيجارية السنوية ، فأجرى مجلس الشـورى تخفيضاً لهذا السعر ليكون ١٢% ، ثم صدر القانون بموافقة مجلس الشـعب بعد أن خفض السعر إلى ١٠% فقط استجابة لاعتراضات الكثيرين مـن أن سعر الضريبة مرتفعاً بالنظر إلى أن هذا السعر على أساس القيمة الإيجاريـة السنوية وهى قيمة تقدرية بفعل الإدارة الضريبية لاتعكـس القيمـة الحقيقيـة للإيرادات الفعلية التي يغلها العقار ، بخلاف الحال بالنسبة لسعر الضريبة فى القانون السابق والذى كان يعتد بالقيمة الحقيقية التي تدل عليها عقود الإيجـار الصحيحة.

وتتحدد قيمة الضريبة بضرب سعر الضـريبة (١٠%) فـى القيمـة الإيجارية الصافية ، والتى نصل إليها بعد استبعاد نسبة مئوية حكميـة مـن القيمة الإيجارية مقابل المصاريف.

وقد حدد هذا القانون هذه النسبة بواقع ٣٠% للأماكن المستعملة فى أغراض السكن ، و٣٢ % بالنسبة للأماكن المستعملة فى غير أغراض السكن .

وتخصم هذه النسبة مقابل جميع المصاريف، بما فى ذلك مصاريف الصيانة ، وبحيث لا يسمح القانون بخصم آخر مقابل أى مصاريف تكبدها فعلاً مالك العقار أو المنتفع به، ولو كانت تزيد بالفعل عن هذه النسبة ، كما يحق له أن يخصم هذه النسبة الحكمية ولو ثبت فعلاً أنه لم يتكبد أى مصاريف ، أو كانت المصاريف الفعلية أقل من المصاريف الحكمية التي يسمح القانون باستبعادها من القيمة الإيجارية الإجمالية.

وعلى هذا يتم ([189]) حساب الضريبة السنوية للوحدات السكنية وغير السكنية ، وفقا لما يأتي:

أ – بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن:

١ – يستبعد ٣٠% من القيمة الايجارية السنوية التي حددتها لجان الحصر والتقدير مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصارف الصيانة.

٢ – يستبعد حد الإعفاء المقرر بالمادة ١٨/د من القانون بمقدار ٦٠٠٠ جنيه لكل وحدة في عقار.

٣ – تحصل الضريبة بنسبة ١٠% من صافي القيمة الايجارية السنوية التي تم التوصل اليها، طبقا للبند ٢.

([189]) المادة رقم ٩ من اللائحة التنفيذية للقانون.

ب - بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن:

١ - يستبعد ٣٢% من القيمة الايجارية السنوية التي حددتها لجان الحصر والتقدير مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف باداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة.

٢ - تحسب الضريبة بنسبة ١٠% من صافي القيمة الايجارية السنوية التي تم التوصل إليها، للبند ١.

وتهدف المغايرة فى تحديد نسبة الخصم الحكمية مقابل المصاريف إلى تخفيف العبء الضريبى على العقارات غير السكنية ، كعيادات الأطباء ومكاتب المحاسبين ، والمصانع والحوانيت وغيرها، حيث يسمح بخصم ٣٢% من قيمتها الإيجارية،وفى ذلك تمييز لها عن العقارات السكنية كالشقق والمنازل السكنية التي لايسمح لها إلا بخصم ٣٠% فقط من قيمتها الإيجارية.

ونعتقد أن هذه التفرقة غير عادلة وغير دستورية ، فلو نظرنا إلى أن الضريبة يتحملها الممول أصلاً من دخله الحقيقى لوجدنا أن العقارات السكنية لا تدر إيراداً حقيقياً إذا كانت مشغولة بمالكيها ، وبالتالى فهى أولى من العقارات غير السكنية التي تدر دخلاً حقيقاً بسبب استعمالها فى النشاط التجارى أو الصناعى أو المهنى ،ومن ثم كانت موجبات العدالة تتطلب أن يخصم من النوع الأول العقارات نسبة أكبر من النوع الثانى ، أو على الأقل أن يتساويا فى الخصم.

أما إذا قلنا إن كلاً من العقارات السكنية وغير السكنية يتم تقديرها على أساس قيمة إيجارية حكمية ، ولا يراعى فيها الدخل الحقيقى ، لتبين لنا أن

النوعين متساويان فى المركز القانونى أمام الضريبة ([190]) ، وبالتالى يكــون تمييز أحدهما عن الآخر يخل بمبدأ العدالة الضريبة التــي يحــرص عليهــا الدستور ، مما يعرض النص للطعن عليه بعدم الدستورية.

ويثير هذا النص مشكلة تحديد معيار التفرقة بين العقــارات الســكنية والعقارات غير السكنية، حيث لم يضع المشرع تعريفاً لأى منهما .

وعلى حين تعتبر المنازل التي يقطنها أصحابها أو الســكان والفــيلات والشقق السكنية من قبيل العقارات السكنية ، كما أنــه لا خــلاف علــى أن المحال التجارية والمصانع والمعامل من العقــارات غيــر الســكنية ، إلا أن الخلاف يدق حول تصنيف عقــارات أخــرى مثــل الفنــادق والبنســيونات الخاصـــة ، فعلــى حــين تعتبــر مصــلحة الضــرائب الفنــادق عقــارات غير سكنية ([191])، فإنها القانون رقــم ٤٦ لســنة ١٩٦٨ اعتبــر المســاكن المستعملة بنسيونات من قبيل الوحدات السكنية ، مما يثيــر التســاؤل عــن المعيار الذى على أساسه تتم التفرقة بينهما ، بالرغم من أن البنسيونات تشبه

([190]) يؤكد هذا الرأى ما سبق أن قضت به المحكمة الدستورية العليا – فى الدعوى رقم ٢١ لسنة ٧ ق دستورية – بجلسة ٢٩/ ١٩٨٩/٤ بعدم دستورية المادة ٢٧ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ فيما تضمنته من استثناء الأماكن المستعملة فى أغراض لا تدخل فى نطاق النشاط التجارى أو الصناعى أو المهنى الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، وذلك بالنسبة إلى تطبيق ما تضمنته المادة ٧ من زيادة الأجرة . وقد استند هذا القضاء إلى أن المعاملة الاستثنائية التي أوردتها المادة ٢٧ فى تطبيق القاعدة العامة المنصوص عليها فى المادة ٧ مؤداها التفرقة بين طائفتين من الملاك انتظمتهم أسس موحدة ، تجعلهم جميعاً يقفون على قدم المساواة ، وتوجب إخضاعهم لقاعدة قانونية موحدة مجردة ، وأن حرمان طائفة معينة من الملاك من الحق فى زيادة الأجرة مع تحقق مناطه ينطوى على إهدار لمبدأ المساواة المنصوص عليها فى المادة ٤٠ من الدستور ، والتى تسرى على كافة الحقوق التي يكفلها المشرع للمواطنين ، والتى لم يتم تحديدها على سبيل الحصر.

([191]) الكتاب الدورى الصادر عن مصلحة الضرائب العقارية رقم ٢١ لسنة ١٩٨٥.

الفنادق فى أن كلاً منهما مقراً للسكن العارض أو المؤقت مقابل أجرة يدفعها الساكن إلى صاحب الفندق أو البنسيون.

وفى رأينا أنه يلزم للتفرقة بين العقارات السكنية وغير السكنية الرجوع إلى العرف الغالب فى هذا الشأن .ومما تعارف عليه الناس أن العقار يعتبر سكنياً إذا استخدم بغرض الإقامة الهادئة للراحة ، بصورة غير عارضة أو مؤقتة توقيتاً زمنياً صغيراً ، سواء كان ذلك بأجرة أو بغير كأجرة ، كالعمارات والشقق والمنازل والفيلات التي تستخدم للإقامة الشخصية لأصحابها أو للمستأجرين ، أما العقارات غير السكنية فهى التي تخصص لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو مهنى لصاحبها أو لمن يستأجرها ، أو تخصص للسكن العارض بأجر ، ومن أمثلتها العيادات الخاصة والمكاتب المهنية والمحلات التجارية والفنادق والبنسيونات .

واعتد القضاء فى تحديد ما إذا كان المبنى مستعملاً فى غير أغراض السكنى بالاستعمال الفعلى للوحدة العقارية ، إذ قضى بأن (١٩٢) لفظ " المبانى المستعملة فى أغراض خلاف السكن " لا يعنى أن يكون المبنى كله مستعملاً فى اغراض خلاف السكن، ويكفى أن تكون الوحدة ذاتها مستعملة فى غير أغراض السكن ، بغض النظر عما إذا كانت تقع ضمن وحدات أخرى معدة للسكن.

والعبرة فى ذلك (١٩٣) بالغرض المستخدم فيه المكان الخاضع للضريبة وطبقاً للمعاينة الفعلية التي تجريها الجهة الإدارية المختصة للمكان

---

(192) حكم النقض فى الطعن رقم ١٨٢٣ لسنة ٣٧ ق، جلسة ١٩٩٥/٨/١٣.

(193) الطعن رقم ٣٤٠٧ لسنة ٤٧ ق . عليا - جلسة ٢٠٠٣/١٢/٦م – الدائرة الأولى.

للتحقق من هذا الغرض وفي ضوء عقد الإيجار الصادر بشأنه دون الوقــوف عما إذا كانت الوحدة موضوع الضريبة تدخل ضمن وحدات أخــرى معــدة للسكنى أم لا .

ويستهدى فى تحديد الضريبة بالمؤشرات الواردة بالجــدولين المــرفقين بالقانون .

ويعتبر كل جدول من الجدولين السابقين مقياس استرشادى يبين كيفية حساب الضريبة العقارية والعبء الضريبى المتوقع للعقار ، ولا يمثل دليلاً دامغاً على تحديد هذا العبء بصورة قاطعة ، وأن وضعه مرفقاً بقانون الضريبة جاء لتطمين اعضاء البرلمان من أن العبء الضريبى على العقار بعد أن تحدد على أساس القيمة السوقية للعقار ليس كبيراً أو مغالى فيه ، مما يزيل الخوف خاصة إذا علم من الجدول أن العقار الذى تقل قيمته عن نصف مليون جنيه لن يدفع ضريبة .

ومع ذلك فقد أفاد الجدولان الحكومة من ناحيتين : أولاهما أنه أشار إلى القيمة السوقية للعقار كأساس لتحديد وعاء الضريبة على العقار بالرغم من ان القانون لم يشر صراحة إلى ذلك ، مما معناه أن أعضاء البرلمان يقبلون هذا الأساس فى تحديد الوعاء.

وثانيهما : أن إلحاق الجدولين بالقانون لا يقيد وزارة المالية فى تحديد الوعاء بشكل مختلف ، لأن القانون ذاته نص فى المادة ١٢ منه على مجرد الاستهداء بالجدول لا الالالتزام به.

الرسوم الإضافية

رغم أن القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ألغى ضريبة أجور الخفر المقررة بالمرسوم بقانون رقم ٦١ لسنة ١٩٣١ الخاص بتحصيل أجور الخفراء، ورسم الشاغلين المقرر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ بإصدار قانون الإدارة المحلية ، إلا أنه لازالت هناك رسوم أخرى مفروضة على العقارات المبنية ، يلتزم بدفعها ، بجانب الضريبة العقارية الأصلية، وهى رسم السجل العينى ، ورسم النظافة ورسم تنمية الموارد المالية للدولة ورسم التحسين ، وذلك على النحو التالي :

رسم السجل العينى

يفرض هذا الرسم لمرة واحدة على ملاك الأراضى الزراعية والعقارات المبنية بما يعادل قيمة الضريبة المفروضة على كل منها فى سنة ونصف ، ويعفى منه ملاك الأراضى الزراعية والعقارات المبنية المعفاة من الضريبة الأصلية.

ويستحق هذا الرسم فى كل حالة تستحق فيها الضريبة الأصلية فى تاريخ العمل بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٨ بإنشاء صندوق السجل العينى ، أى اعتباراً من ٣١ أغسطس ١٩٧٨ ، وبحالة العقار فى ذات التاريخ دون الاعتداد بأى تغيير يطرأ بعد ذلك . أى أن الرسم المذكور لا يسرى على العقارات أو أجزائها المستجدة بعد تاريخ العمل بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٧٨.

وإذ جاءت أحكام قانون السجل العينى خلواً من نص يقضى بفرض رسم على استخراج صور المكلفات أو استخراج ذلك الكشف ، أو إسناد ذلك

التحديد إلى أداة قانونية أدنى ، فإنه يمتنع على مصلحة الضرائب العقارية أن تطلب من الهيئة المصرية العامة للمساحة المنوط بها استخراج هذه الصور أو الكشف أداء رسم لقاء ذلك ([١٩٤]).

وتتولى مصلحة الضرائب العقارية تحصيل الرسوم المذكورة في المواعيد وطبقاً للقواعد والإجراءات المقررة لتحصيل الضريبة الأصلية ، ويكون تحصيله على ستة أقساط متساوية ، وتتولى مصلحة الشهر العقارى والتوثيق تحصيل الرسم الخاص بالأراضى الفضاء (بواقع جنيهين عن كل مائتى متر مربع أو كسورها).

وتلتزم الجهات المختصة بالتحصيل بإيداع المبالغ المحصلة فى حساب صندوق السجل العينى ، بوزارة العدل، خلال الشهر التالي للشهر الذى تم فيه التحصيل.

رسم النظافة

قرر القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧ فى شأن النظافة العامة بأن يؤدى شاغلو العقارات ، ملاكاً كانوا أو مستأجرين ، رسماً لا يجاوز ٢% من القيمة الإيجارية للعقار. ولا يستثنى من أدائه إلا العقارات غير الخاضعة للضريبة وفقا لنص المادة ٢١ من القانون ٥٧ لسنة ١٩٥٤.

---

(194) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٤٩٩ ، بجلستها المؤرخة ٢٠٠٧/٧/٥ ، ملفها رقم ٦٨٥/٢/٣٧. ومع ذلك فقد رأت هذه الفتوى أحقية مصلحة الضرائب العقارية فى تقاضى رسوم استخراج صور مكلفات الأقسام التي تطلبها الهيئة المصرية العامة للمساحة من المصلحة ومن غرف الحفظ بالأقاليم ، ولكن استناداً إلى القانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٢بفرض رسم على المستخرجات الرسمية التي تصدر عن مصلحة الضرائب العقارية وغرف الحفظ بالأقاليم من الهيئة المصرية العامة للمساحة مقابل حصولها على صورة من مكلفات الأقسام وغرف الحفظ بالأقاليم.

ويتم أداء الرسم مع الضريبة الأصلية ، وفى مكان ومواعيد تحصيلها ، بحيث يسرى هذا الرسم على جميع المبانى والعقارات الخاضعة للضريبة على العقارات المنية دون غيرها من العقارات ، إذ أن ([195]) مناط فرض رسم النظافة هو وجود عقارات حددت قيمتها الإيجارية وفقاً للقانون الخاص بالضريبة العقارية .

ومن ثم فإن القرى التي لم تحدد لها قيمة إيجارية طبقاً لقانون الضريبة العقارية لا يجوز فرض الرسم على العقارات الواقعة بها. كما أن العقار الذى يشغله مشروع مقام فى إحدى المناطق الحرة المعاملة بقانون الاستثمار التي لاتخضع لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية فى مصر ، لا يسرى بشأنه رسم النظافة كذلك.

ولا يعفى من أداء هذا الرسم العقارات المعفاة من جميع الضرائب الأصلية والإضافية وفقاً لحكام القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ ، إذ أن المشرع لم يتناولها بالإعفاء صراحة ، كما أنها لا تعتبر من قبيل الرسوم الإضافية التي نص على الإعفاء منها ([196]).

وكان مجلس الوزراء قد قرر بجلسته في ٢٠٠١/٩/٥ الموافقة على تحصيل الرسوم التي يقررها ويوافق عليها المجلس الشعبى المحلى لكل محافظة ، مقابل خدمات جمع القمامة والمخلفات ، بما يتناسب وظروف واحتياجات كل محافظة ، على أن يتم التحصيل ضمن فاتورة الكهرباء

([195]) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بفتواها رقم ١١٨ بتاريخ ١٩٨٥/١١/٢٠. وأنظر أيضاً: شكرى محمد سيد ، ص ١٤٧.

([196]) فتوى مجلس الدولة ، ملفها رقم ٩٥/٢/٧ ، جلسة ١٩٨٣/١١/٦، مشار إليها فى عبد الفتاح مراد، ص ١٧٢.

للأنشطة المختلفة ، وبحيث لا يزيد العبء على المنشآت السياحية والصناعية عن الرسوم التي يتم تحصيلها حالياً ، مع إلغاء تلك الرسوم أو مقابل الخدمات التي تحصلها حالياً المحليات مقابل جمع القمامة والمخلفات.

وأصدرت المحافظات قرارات تنفيذية ،منها قرار محافظ الأسكندرية ، وقرار محافظ الجيزة الذى حدد رسوم النظامفة المحلية مرتبطة بشرائح الاستهلاك الشهرى للكهرباء للمنازل والأنشطة التجارية بنوعيها ، ووحدات المهن الحرة ، و٢,٥% لكبار المشتركين ، و١% للمصالح الحكومية.

ولقد قضت محكمة القضاء الإدارى ([١٩٧]) بعدم مشروعة هذه القرارات بحسبان أنه يمثل خروجاً عن القانون ، للأسباب الآتية :

أولاً: يمثل فرض رسم للنظافة اعتداءً صارخاً على أحكام الدستور والقانون، وازدواجاً فى فرض الرسوم ، ولا يرفع عنه ذلك تغيير وعاء فرضه بربطه بفاتورة استهلاك الكهرباء ، خاصة مع سريان حكم المادة (٨) من قانون النظافة ، وما يفرضه من رسم محلى لصالح النظافة العامة.

ثانياً : أن القرار المطعون فيه قد زج بشركة الكهرباء فى أتون جباية الرسوم المحلية بغير سند من القانون ، أو مقتضى لذلك ، دافعاً إياها إلى الإخلال الصريح بالتزاماتها التعاقدية إزاء المتعاقدين معها على توفير خدمة الكهرباء ، مقابل ثمن يدفعه المشترك بموجب فاتورة الكهرباء، والتى يتم تحميلها بعبء الرسم غير المشروع ، وقيام العاملين بهذه الشركات بتحصيل الرسوم خلافاً لأحكام القانون الذى ناط بالوحدات المحلية والمرافق العامة

[197] الطعن رقم ١٩٦٨٠ لسنة ٥٧ ق ، جلسة ٢٠٠٣/١٢/٩.

دون سواها بتحصيل الرسوم من المواطنين باعتبارها مظهراً مـــن مظـــاهر سيادة الدول على رعاياها.

ثالثاً: أن القرار المطعون فيه قد خلط بين حـــق المجـــالس الشـــعبية المحلية فى فرض رسوم محلية وبين التزام هذه المجالس والسلطة التنفيذيـــة ممثلة فى الحكومة المركزية والمحافظات بتفعيل أحكام القانون المنظم للنظافة العامة ومعاودة النظر فى وعاء الرسم المقرر أو تعديله أو إبدالـــه بـــالطرق الدستورية عن طريق البرلمان بوصفه الهيئة الممثلة للشعب والمنتخبـــة منـــه والمعبرة عن مشاعره ، إن كان لذلك مقتضى ، وتحت رقابة الشعب.

رابعاً: أن القرار المطعون فيه قد تخلى عن البعد الاجتماعى بما تضمنه من تحميل المواطنين بأعباء إضافية بدعوى إسناد الأعمـــال إلـــى شـــركات أجنبية، ولا يحاج على ذلك بما يثار من أن القـــرار يمثـــل نقلـــة حضـــارية للمحافظة على النظافة بحسبان أن ذلك من واجبـــات الحكومـــة وأجهزتهـــا المختلفة ، ولكن يلزم اتباع الوسائل والسبل المشروعة التـــي رســـمها لهـــا القانون وفى إطار أحكامه ، و أن عدم جباية الأمـــوال دون ســـند لا يبـــرره ادعاء تحقيق هدف سام لم يقم من الأوراق دليل على تحققه.

وفي مارس ٢٠٠٥ صدر القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٥، بتعديل بعض أحكام القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧ في شأن النظافة العامـــة وألغـــي نســـبة الـــ٢% تجنباً لعيب الازدواج في التحصيل، كما ألغي تنسيب رسوم النظافـــة إلي قيمة استهلاك الكهرباء، وبعد صدور هذا القانون طبق النظـــام الجديـــد الساري حالياً.

وبموجب هذا القانون يخضع لهذا الرسم شاغلو العقارات المبنية من الوحدات السكنية فى المدن من عواصم المحافظات ومن غيرها ، وكذلك المحلات التجارية والصناعية والأراضى الفضاء المستغلة والوحدات المستغلة مقاراً لأنشطة المهن والأعمال الحرة . وقد أوجب دفع الرسم فى صورة مبلغ شهرى مقطوع ومحدد سلفاً يصل أقصى مقدار له ثلاثون جنيهاً شهرياً.

وعلى الرغم من أن لفظ " العقارات المبنية" إلا أن التقييد الوارد بتحديد فئات الرسم لكل نوع من العقارات الخاضعة له ، مما يتعذر معه إخضاع أنواع أخرى من العقارات لا يشملها هذا التحديد، كالعقارات التابعة للمصالح الحكومية[١٩٨] .

رسم تنمية الموارد المالية للدولة

يفرض القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المعدل بالقانون رقم ١٥ لسنة ١٩٨٦ وبالقانون رقم ١٦ لسنة ١٩٩١ رسماً لتنمية الموارد المالية للدولة على كل وحدة سكنية خاضعة لضريبة الدمغة على الإيصالات ، وبذات إجراءات تحصيلها ، بواقع عشرة قروش شهرياً على كل إيصال ، علماً بأن

---

[198] بمضمون هذا الرأى ، راجع فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٢٧٩ بتاريخ ٢٠٠٨/٥/٢١، ملف رقم ٦٩٣/٢/٣٧. والتى انتهت إلى عدم أحقية وحدات الإدارة المحلية فى تحصيل رسم النظافة على دواوين المناطق الأزهرية والمعاهد التابعة لها ، لعدم شمول قانون النظافة لفئات رسوم النظافة المستحقة على المصالح الحكومية. وتأكد ذلك بفتواها رقم ٤٦٩ بتاريخ ٢٠٠٨/٩/٢٤ ، ملف ٣٨٧٢/٢/٣٢ بعدم خضوع مخازن الديناميت والمفرقعات التابعة لهيئة قناة السويس للرسم باعتبارها جزء من كيان الهيئة يسرى عليه ما يسرى على سائر عقاراتها التي تباشر من خلالها ولايتها على هذا المرفق القومى العام (قناة السويس).

القيمة الحالية لدمغة الإيصالات هى ٣٠ قرشاً وفقاً للقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٣.

كما تخضع الشاليهات والكبائن والأكشاك التي تقع فى المصايف والمشاتى أياً كان نوعها ، إذا كانت لا تستخدم لأغراض السكن الدائم ، لرسم تنمية الموارد المالية للدولة قدره ٢٠% من إجمالى القيمة الإيجارية السنوية لكل وحدة ، وبحد أدنى خمسين جنيهاً فى السنة.

ولا يمنع إعفاء هذه النواحى من الضريبة على العقارات المبنية من أن تقوم مصلحة الضرائب العقارية بربط وتحصيل هذا الرسم ، وفقاً لأحكام القانون الذى ينظمه([١٩٩]).

ونصت المادة ٢٦ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون، والصادرة بقرار وزير المالية رقم ٧٦ لسنة ١٩٨٦ على أن يسرى هذا الرسم على الشاليهات والكبائن والأكشاك أياً كان نوعها_ وهو نص القانون- ويدخل فى ذلك الوحدات السكنية (شقق أو فيلات) المقامة على الشواطئ والمصايف ، مما حمل على أن تلك الوحدات السكنية تدخل فى مفهومها، ويسرى عليها الرسم ،وهو ما ارتأته وزارة الإسكان برأيها فى ١٩٩١/٩/١٩ من إخضاع كافة الوحدات المقامة بمصيف رأس البر وغيره من المصايف والمشاتى ايا كان نوعها لرسم التنمية ، وذلك بغض النظر عن المسمى الذى يطلق على هذه الوحدات، حيث أنها مسميات مختلفة لأماكن الاصطياف، ولايوجد ما يميز بينها سوى مادة الإنشاء .

([199]) كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٨ لسنة ١٩٨٩.

بيد أن هذا الرأى لم يقبله مجلس الدولة (٢٠٠) ، معتبراً ما ورد في اللائحة التنفيذية من عبارات زيادة على نص القانون، وأن ما يفصح عن إرادة المشرع هو نصوص القانون التي تحكم المسألة ، وفق ما تفيده عباراته بحسب حقيقة ما تتناوله، ولا عبرة كذلك بما يرد ، وخاصة في مجال الضريبة – من حالات لم يتناولها النص ، حتى وإن كانت من باب أولى بأن تفرض عليها الضريبة من تلك التي جاء النص عليها ، وعلى ذلك يتعين الالتزام فى مجال فرض الرسم المشار إليه بما أورده المشرع من أماكن رأى شمول الرسم لها ووضع لها وصفاً تنفرد به على سبيل الحصر والتعيين من شاليهات وكبائن وأكشاك أياً كان نوعها . ومن شأن ذلك ولازمه أن العشش لا تندرج ضمن مفهوم الأكشاك والكبائن ، مما يقتضى عدم خضوعها لرسم تنمية الموارد المالية للدولة.

ولا ينال من ذلك القول بأن العشش ما هى إلا فى حقيقتها ووصفها وبحسب طبيعتها واستخدامها ومساحتها ومدة الإقامة فيها إلا نوع من الأكشاك والكبائن ، ومن ثم فإنها تندرج ضمن مفهوم عبارة " أياً كان نوعها" التي أوردها المشرع بعد" الشاليهات والكبائن والأكشاك" إذ أن عبارة أياً كان نوعها هى وصف لما سبقها وتتعلق بها ذاتها ، فلا يعدو مفادها أن أن الشاليهات والكبائن والأكشاك تخضع للرسم أياً كان نوع أى منها ، من حيث مدة إقامته أو مساحته أو نحو ذلك . ولو قصد المشرع إخضاع العشش للرسم المشار إليه ما أعوزه النص على ذلك صراحة ، وفي سكوته ما يكفى لوجوب الالتزام بنصوص القانون وحسب ، فلا يجوز الخروج عليها باستعارة أحكام لا تتسع لها عباراته ، بل يتضمن إضافة واستحداث إلى هذه

---

(200) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، رقم ٧١٧بجلستها فى ٢٠٠٦/٧/٥، ملفها رقم ٦٣٩/٢/٣٧.

الأحكام مما يعتبر من قبيل التشريع المبتدأ ، وهو ما لا يجوز ، سيما فى مجال الضرائب والرسوم التي تخضع لقواعد التفسير الضيق ، فلا يتوسع فى تفسيرها أو يقاس عليها ، ولذلك كله لا تخضع العشش بالمصايف والمشاتى لرسم التنمية المشار إليه.

رسم التحسين

وفقاً لنص المادة ٤٠ من قانون الإدارة المحلية يكون لمجلس المدينة أن يفرض رسماً على العقارات التي انتفعت من المشروعات العامة التي قام بها المجلس ، بما لا يجاوز ٥٠% من الزيادة فى قيمة هذه العقارات، على أساس أن هذه المشروعات التي قامت بها الدولة اثرت فى رفع قيمة العقارات والأراضى الواقعة فى نطاقها ، دون أن يتحمل ذوو الشأن الذين استفادوا من هذه المشروعات أى عبء مالى نظير ما عاد إليهم من نفع.

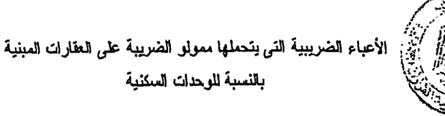
ولا يعفى من أداء هذا الرسم العقارات المعفاة من جميع الضرائب الأصلية والإضافية وفقاً لحكام القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ ، إذ أن المشرع لم يتناولها بالإعفاء صراحة ، كما أنها لا تعتبر من قبيل الرسوم الإضافية التي نص على الإعفاء منها([٢٠١]) .

وقد قررت المادة ١٩ من القانون رقم ١٠ لسنة ١٩٩٠ بشأن نزع ملكية العقارات للمنفعة العامة على أن يلزم مالك العقارات التي يطرأ عليها تحسين بسبب أعمال المنفعة العامة فى مشروعات التنظيم بالمدن دون أخذ

([201]) فتوى مجلس الدولة ، ملفها رقم ٩٥/٢/٧ ، جلسة ١٩٨٣/١١/٦، مشار إليها فى عبد الفتاح مراد، ص ١٧٢.

جزء منها بأن يدفع مقابل هذا التحسين ، بحيث لا يجاوز ذلك المقابل نصف التكاليف الفعلية لإنشاء أو توسيع الشارع أو الميدان الذى نتج عنه التحسين.

ويسرى هذا الحكم كذلك إذا كان نزع الملكية لمشروعات التنظيم فى المدن مقصوراً على جزء من العقارات ، ورأت السلطة القائمة على أعمال التنظيم بأن الجزء الباقى من العقارات لا يتعارض مع الغاية من المشروع المراد تنفيذه.



الأعباء الضريبية التى يتحملها ممولو الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة للوحدات السكنية

القيم بالجنيه

القيمة السوقية للوحدات السكنية	القيمة الرأسمالية للوحدة	القيمة الإيجارية السنوية للوحدة	العبء الضريبى وفقاً لمشروع القانون			العبء الضريبى وفقاً للقانون الحالى	
			وعاء الضريبة	الضريبة المستحقة سنوياً	العبء الضريبى كنسبة من القيمة السوقية	وعاء الضريبة	الضريبة المستحقة سنوياً
٥٠,٠٠٠	٣٠٠٠٠	٩٠٠	٥٣٧٠٠-	—	—	٧٢٠	٢٨٨
١٠٠,٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٨٠٠	٤٧٤٠٠-	—	—	١٤٤٠	٥٧٦
١٥٠,٠٠٠	٩٠٠٠٠	٢٧٠٠	٤١١٠٠-	—	—	٢١٦٠	٨٦٤
٢٠٠,٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٣٦٠٠	٣٤٨٠٠-	—	—	٢٨٨٠	١١٥٢
٢٥٠,٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٤٥٠٠	٢٨٥٠٠-	—	—	٣٦٠٠	١٤٤٠
٣٠٠,٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٥٤٠٠	٢٢٢٠٠-	—	—	٤٣٢٠	١٧٢٨
٣٥٠,٠٠٠	٢١٠٠٠٠	٦٣٠٠	١٥٩٠٠-	—	—	٥٠٤٠	٢٠١٦
٤٠٠,٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	٧٢٠٠	٩٦٠٠-	—	—	٥٧٦٠	٢٣٠٤
٤٥٠,٠٠٠	٢٧٠٠٠٠	٨١٠٠	٣٣٠٠-	—	—	٦٤٨٠	٢٥٩٢
٥٠٠,٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٩٠٠٠	٣٠٠	٣٠	%٠,٠١	٧٢٠٠	٢٨٨٠
٦٠٠,٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	١٠٨٠٠	١٥٦٠	١٥٦	%٠,٠٣	٨٦٤٠	٣٤٥٦
٧٠٠,٠٠٠	٤٢٠٠٠٠	١٢٦٠٠	٢٨٢٠	٢٨٢	%٠,٠٤	١٠٠٨٠	٤٠٣٢
٨٠٠,٠٠٠	٤٨٠٠٠٠	١٤٤٠٠	٤٠٨٠	٤٠٨	%٠,٠٥	١١٥٢٠	٤٦٠٨
٩٠٠,٠٠٠	٥٤٠٠٠٠	١٦٢٠٠	٥٣٤٠	٥٣٤	%٠,٠٦	١٢٩٦٠	٥١٨٤
١,٠٠٠,٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠	٦٦٠٠	٦٦٠	%٠,٠٧	١٤٤٠٠	٥٧٦٠
١,٥٠٠,٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٢٧٠٠٠	١٢٩٠٠	١٢٩٠	%٠,٠٩	٢١[illegible]٠	٨٦٤٠
٢,٠٠٠,٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	١٩٢٠٠	١٩٢٠	%٠,١٠	٢٨٨٠٠	١١٥٢٠
٣,٠٠٠,٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	٥٤٠٠٠	٣١٨٠٠	٣١٨٠	%٠,١١	٤٣٢٠٠	١٧٢٨٠
٤,٠٠٠,٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠	٧٢٠٠٠	٤٤٤٠٠	٤٤٤٠	%٠,١١	٥٧٦٠٠	٢٣٠٤٠
٥,٠٠٠,٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٥٧٠٠٠	٥٧٠٠	%٠,١١	٧٢٠٠٠	٢٨٨٠٠
٧,٠٠٠,٠٠٠	٤٢٠٠٠٠٠	١٢٦٠٠٠	٨٢٢٠٠	٨٢٢٠	%٠,١٢	١٠٠٨٠٠	٤٠٣٢٠
٩,٠٠٠,٠٠٠	٥٤٠٠٠٠٠	١٦٢٠٠٠	١٠٧٤٠٠	١٠٧٤٠	%٠,١٢	١٢٩٦٠٠	٥١٨٤٠
١١,٠٠٠,٠٠٠	٦٦٠٠٠٠٠	١٩٨٠٠٠	١٣٢٦٠٠	١٣٢٦٠	%٠,١٢	١٥٨٤٠٠	٦٣٣٦٠
١٣,٠٠٠,٠٠٠	٧٨٠٠٠٠٠	٢٣٤٠٠٠	١٥٧٨٠٠	١٥٧٨٠	%٠,١٢	١٨٧٢٠٠	٧٤٨٨٠
١٥,٠٠٠,٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠	٢٧٠٠٠٠	١٨٣٠٠٠	١٨٣٠٠	%٠,١٢	٢١٦٠٠٠	٨٦٤٠٠





الأعباء الضريبية على المنشآت الصناعية

القيم بالألف جنيه

مساحة الأرض (بالمتر المربع)	مساحة المبانى (بالمتر المربع)	القيمة التحصيلية للمبانى*	القيمة الإيجارية السنوية	وعاء الضريبة	الضريبة المستحقة سنويًا
١,٠٠٠	٦٠٠	١٢٠	٤	٢	٠
٥,٠٠٠	٣,٠٠٠	٦٠٠	١٨	١٢	١
١٠,٠٠٠	٦,٠٠٠	١,٢٠٠	٣٦	٢٤	٢
٣٠,٠٠٠	١٨,٠٠٠	٣,٦٠٠	١٠٨	٧٣	٧
٤٠,٠٠٠	٢٤,٠٠٠	٤,٨٠٠	١٤٤	٩٨	١٠
٥٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠	٦,٠٠٠	١٨٠	١٢٢	١٢
٦٠,٠٠٠	٣٦,٠٠٠	٧,٢٠٠	٢١٦	١٤٧	١٥
٧٠,٠٠٠	٤٢,٠٠٠	٨,٤٠٠	٢٥٢	١٧١	١٧
٨٠,٠٠٠	٤٨,٠٠٠	٩,٦٠٠	٢٨٨	١٩٦	٢٠
٩٠,٠٠٠	٥٤,٠٠٠	١٠,٨٠٠	٣٢٤	٢٢٠	٢٢
١٠٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	١٢,٠٠٠	٣٦٠	٢٤٥	٢٤
٥٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	١,٨٠٠	١,٢٢٤	١٢٢
١,٠٠٠,٠٠٠	٦٠٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠	٣,٦٠٠	٢,٤٤٨	٢٤٥

*: محسوبة على أساس ٢٠٠ جنيه للمتر المربع.



الباب الثانى

الحصر والتقدير والطعن

تمهيد وتقسيم

يلزم لفرض الضريبة على العقارات اتباع خطوات أساسية ، أولها أن تقوم الحكومة ، ممثلة فى الإدارة الضريبية المختصة ، بحصر العقارات الخاضعة للضريبة وفقاً للقانون ، وتقدير قيمتها لأغراض الضريبة ، وأن تدع مجالاً أمام المكلفين بأداء هذه الضريبة لمراجعة الإدارة فى تقديراتها والطعن على ما يرونه تجاوزاً فى التقدير أو مخالفاً للواقع أو القانون.

ونوضح فى هذا الباب ، من خلال فصلين ، أحكام الحصر والتقدير وأحكام الطعن ، على النحو التالي:

الفصل الأول

الحصر والتقدير

للحصر فى اللغة العربية معان مختلفة ([202]) ، بعضها قد يكون غريباً أو منفراً لايقصده اللفظ الضريبى ، وبعضها الآخر يقترب من المعنى المقصود ضريبياً . ومن بين معاني الحصر فى اللغة : استيعاب الشئ ، ولعله المعنى المقصود ضريبياً . فالحصر عند الضرائبيين يعنى اكتشاف كل خاضع للضريبة وتحديده تحديداً يشمل كل من نص القانون على إلزامهم بالضريبة ، وفرزهم عن غير الخاضعين لها.

وعلى هذا يكون الحصر فى قانون الضريبة على العقارات المبنية بمعنى جمع المعلومات عن كافة العقارات المبنية المعنى بها قانون الضريبة ، تمهيداً لتقدير قيمتها لأغراض الضريبة.

ونبين فى هذا الفصل قواعد حصر وتقدير العقارات فى التشريعات المقارنة ، والقواعد التي اتبعها المشرع الضريبى المصرى فى هذا الخصوص ، وذلك من خلال مبحثين على النحو التالي:

([202]) راجع المعاجم اللغوية : باب حصر.

المبحث الأول

الحصر والتقدير فى التشريع المقارن

حصر العقارات وتقدير قيمتها

أولاً : الحصر

تسن الدول تشريعات تلزم كل مالك عقـار (٢٠٣) بـأن يـزود الإدارة الضريبية بالمعلومات الخاصة بعقاراته ، وخاصة فيما يتعلق بموقع كل عقار وسماته ، ثم تقوم الإدارة الضريبية بإفراغ ذلك فى سجل خاص يسمى بسجل المساحة *cadastre* ، وتتم مراجعة هذا السجل بصـورة دوريـة لتحـديث بياناته .

ويمكن الاستعانة فى الحصر بالخرائط التفصيلية للعقارات ، ووضـع رقم تعريفى لكل منطقة ، وآخر لكل عقار حتى يسهل التعرف على العقـار ، والتحقق من التغيرات التي طرأت عليه .

وتلجأ بعض الدول النامية إلى طرق مبسطة فتقسم العقارات الخاضعة للضريبة تقسيماً جغرافياً ، من خلال حصر العقارات الكائنة بكل شارع مـن شوارع المناطق المختلفة ، وطلاء جدران ما يتم حصره ، أو الاكتفاء بسجل لكل مالك لدى الوحدة المحلية يثبت ملكية العقار لشخص معين .

---

(203) *William Dilinger: Urban property taxation in Developing Countries , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988.p.25.*

التقدير لأغراض الضريبة

إن الغرض من تقدير العقارات هو توفير أسس لتوزيع أعباء الضريبة العقارية . ويختلف التقدير لأغراض الضريبة وبين التقدير الذى تلجأ إليه الحكومة لأغراض أخرى ، كما فى حالة شرائها لعقار أو تعويض الملاك عن عقارت مؤممة أو نزعت ملكيتها جبراً . ففى التقدير الضريبى يكون الأمر حكمياً أو باستخدام معايير نظرية نسبياً ، ومن ثم تطبق طريقة التقدير النسبى لتقييم العقار فى وقت معين. أما التقدير للأغراض الأخرى فيكون دقيقاً ، وفقاً للقيمة الحالية للعقار فى السوق . أى أن تقدير قيم العقارات لأغراض الضريبة يكون مبسطاً ، وملائماً لمهارات الإدارة الضريبية .

ويمكن أن تفرض الضريبة على أساس القيمة العقارية المقدرة *assessed valuation* للعقار ، والتى تحددها الإدارة ، من خلال جهدها فى جمع المعلومات عن العقارات، من حيث مكانها أو موقعها، وأسعار بيعها الجارية.

ومن وجهة النظر الاقتصادية (٢٠٤) فإن الاختلاف فى تقدير قيم العقارات المتشابه لا يعنى شيئاً كثيراً ، إذ يمكن النظر على أن الضريبة العقارية نوع من الضرائب الإجمالية *lump sum tax* التي تتحدد بالقيمة الإجمالية للضريبة ، لا بالقيمة المحددة لكل عقار، إذ تتحمل العقارات بالتزامات ضريبية مختلفة وبصورة عشوائية . وهذه الضربة ترسمل ضمن قيمة العقار ، وبالتالى قد يربح مالك العقار أو يخسر نتيجة هذا التقدير.

وهذه النظرة ليست سليمة تماماً ، إذ لا يجب أن تتحدد الالتزامات الضريبية بشكل عشوائى ، بل يجب أن يتم ذلك عن طريق جهد منسق من

---

(204) *Asher Wolinky ;A market based approach to property tax , Dep. of Economic, Northwestern , Evanston IL , Oct. 2000.*

الحكومة والأفراد، ولا يجب أن نغفل عن حقيقة وجـود جماعـات للضـغط lobbies التي تؤثر فى أن يكون تقدير العقارات لأغراض الضـريبة غيـر متفق تماماً مع الحقيقة ، أوقد ينجح هذا الجهد فى الوصول إلى قيمة عقاريـة أقرب للواقع أو لتحقيق العدالة.

وغالباً ما لا يعتمد حساب الضريبة العقارية على التـدفقات المحاسـبية الفعلية acute accounting follows ، بل ([205]) على تقدير قيمـة المـال العقارى كمخزون Stock Value ، أو بمراعاة الدخل الافتراضـى لتـأجيره presumptive estimate of rental income . وكل ذلك يـتم تحكميـاً دون الاعتماد على المقدرة الفعلية للممول على الدفع .

ويزيد من وطأة هذا الأسلوب ارتفاع قيم العقارات زيادة غير حقيقيـة بفعل التضخم وارتفاع الأسعار ، مما يحمل المكلف بضريبة لا تعبـر عـن الحقيقة . وبالعكس فقد يؤدى الانكماش والركود إلى انخفاض غير حقيقى فى قيمة العقارات الذى لم يتم التصرف فيها ، مما يعنى تحمل الخزانة بخسـارة ضريبية .

وتستخدم فى التقدير الضريبى للعقارات طريقتان شائعتان ([206]) همـا: القيمة الإيجارية السنوية ، و القيمة الرأسمالية :

([205]) *William Dilinger: Urban property taxation in Developing Countries , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988.*

([206]) *William Dilinger: Urban property taxation in Developing Countries , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988.pp.27-34.*

أ – طريقة القيمة الإيجارية السنوية

تعتبر طريقة القيمة الإيجارية السنوية *annual rental valuation* للعقارات هى الطريقة الأسهل فى التقدير ، لأنها تعتمد غالباً على دليل واضح من السوق ، فلا يحتاج المقدر سوى مجرد شاغل العقار عن قيمة الإيجار الذى يدفعه ، وله أن يتأكد من ذلك بدليل كتابى كإيصال الأجرة أو عقد الإيجار ، وله أيضاً أن يتجاهل هذه المستندات إذا كانت صورية أو غير حقيقية ، ويعتمد على المعلومات التي يستقيها من السوق.

ووفقاً لنظام القيمة السنوية فإن وعاء الضريبة هو القيمة التأجيرية المتوقعة أو الحكمية (الاعتبارية) . وقد عبر القضاء البريطانى بوضوح عن القيمة الاعتبارية بقوله(٢٠٧) : " إن الإيجار أو العائد الذى يحدده القانون هو عائد افتراضى من المستأجر أو شاغل العقار ، أو هو الإيجار الذى يتخيل قيام شاغل العقار بدفعه إلى مالك تخيلى مقابل شغل هذا المسكن فى هذه المنطقة ، وهو افتراض يقوم على أن الناس يتصرفون بعقلانية ، وأن كلاً من المالك والمستأجر لا يقع تحت ضغط معين ، فالعقار خال وصالح للسكنى ، والمالك مستعد إجراء الصيانة ودفع التأمين الملائم ، كذلك فإن المستأجر يقبل دفع الأجرة سنوياً .

---

(207) والنص كالآتى: *"The rent prescribed by the statute is a hypothetical rent, as hypothetical as the tenant. It is the rent which an imaginary tenant might be reasonably expected to pay to an imaginary landlord for the tenancy of this dwelling in this locality, on the hypothesis that both are reasonable people, the landlord not being extortionate, the tenant not being under pressure, the dwelling being vacant and available to let, not subject to any control, the landlord agreeing to do the repairs, and pay the insurance, the tenant agreeing to pay the rates, the period not too short nor yet too long, simply from year to year. I do not suppose that throughout the length and breadth of Paddington you could find a rent corresponding to this imaginary rent".*

وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة ، ولكن يعيبها أنها تعتمد في التقدير على عناصر خارجية لا تستمد من طبيعة العقار ذاته، ما يوفر الفرصة للغش والتواطؤ بين مالك العقار وشاغله من ناحية ، أو بين مالك العقار وموظف الإدارة الضريبية من ناحية أخرى ، عن طريق تزوير الإيصالات أو تحرير مستندات صورية و خاطئة ، أو من خلال الاتفاق غير المشروع على التقدير المنخفض لقيمة العقار توصلا إلى تخفيض الضريبة المستحقة.

ولذلك تلجأ بعض الدول إلى تعيين معيار تحكمي لحساب القيمة الإيجارية ، يمثل الحد الأدنى الذى يجب أن لاتقل عنه القيمة الإيجارية ، ومن أمثلة ذلك أن الضريبة على ريع العقارات فى سوريا (٢٠٨) ، تفرض على أساس القيمة الإيجارية الفعلية الوارد فى عقد الإيجار ، ولكن بشرط أن لاتقل هذه القيمة عن خمسة أمثال الريع المالى السنوى للعقار فى حالة تأجيره غير مفروش.

كما أن العقارات التي يشغلها مالكوها لا تتوافر لها المستندات التي تساعد فى تقدير قيمة إيجارية لها ، مما يضطر المقدر غالباً إلى الاستعانة بطرق بديلة ، أشهرها الاسترشاد بالعقارات المثيلة والتى تشغل بالمستأجرين لتقدير قيمة الإيجار فى العقار الشاغر أو المشغول بصاحبه دون تأجير ، مع ما فى قاعدة معاملة المثل من عيب إذ قلما نجد العقار الذى يماثل عقاراً فى نفس المكان مساحة وموقعاً وتنظيماً وتنسيقاً.

العناصر المؤثرة فى تحديد القيمة الإيجارية أو طريقة الدخل

١- قيمة الأرض: وهي نفس قيمة الأرض بطريقة الكلفة.

---

(208) راجع القانون رقم ٣٩ بتاريخ ٢٠٠٤/١٠/١٨ بشأن استيفاء ضريبة ريع العقارات لغير السوريين.

٢- قيمة البناء:

* الإيجار السنوي: هو معدل الإيجار السنوي للمتر المربع من البناء.
* تكاليف الصيانة: هي نسبة مئوية تخصم من قيمة الإيجار السنوي.
* تكاليف الإدارة: هي قيمة مقطوعة تخصم من قيمة الإيجار السنوي وتشمل أجور الحارس أو الجنايني وغيرها.
* الرسوم والضرائب: هي نسبة مئوية تخصم من قيمة الإيجار السنوي وتشمل الضرائب السنوية (المسقفات وغيرها) التي تدفع للبناء.
* مخاطر عدم القدرة على التأجير: وهي نسبة مئوية تخصم من قيمة الإيجار السنوي وهي تعبر عن احتمالية عدم تأجير البناء لأي ظرف كان.
* الدخل من البناء: هو قيمة الإيجار السنوي مطروحا منه جميع النسب المذكورة أعلاه.
* الفائدة على قيمة الأرض: هي مجموع الفوائد التي سيحصل عليها صاحب العقار إذا أودع قيمة الأرض لدى البنك لمدة تساوي العمر المتبقي للبناء.

* صافي الدخل السنوي: هو الدخل من البناء مطروحا منه الفائدة على قيمة الأرض.

ب- طريقة تقييم رأس المال

تعتبر طريقة تقييم رأس المال *capital valuation* هي الطريقة العكسية لطريقة القيمة الإيجارية ، حيث تعتد طريقة تقييم رأس المال على أساس موضوعي ، إذ يرجع إلى تقييم العقارات وفقاً لخصائصها .

ويمثل وعاء الضريبة في هذه الحالة بأنه القيمة المقدرة أو المربوطة للأرض أو العقار وفقاً لسعر بيعه المتوقع ، أو على أساس عائد تأجير العقار المتوقع له غلة . ولذلك يراعي للوصول إلى القيمة المقدرة عوامل مختلفة ، مثل : سعر السوق الحقيقي ، ومساحة العقار وموقعه، ومادة بنائه([٢٠٩]) .

ويكون على المقدر أن يعتبر العقارات التي يملكها الممول هي صفقات للبيع في تاريخ تقدير الضريبة ، فيحدد لها قيمة لبيعها ، من خلال تجميع البيانات اللازمة عن السوق العقاري ، ومحاولة تحليلها على العقارات التي تقع في مكان معين ، وتبعاً لمساحة كل عقار ووصفه.

وتحتاج هذه الطريقة أن تقسم العقارات إلى مجموعات تبعاً لكل مدينة أو إقليم ، مما يتيح الأساس لحساب قيمة كل متر مربع من العقارات الخاضعة للضريبة على أساس سعر بيعها في وقت التقدير (سعر البيع الحالي) ، أو على أساس تكلفة الإحلال المستهلكة *depreciated replacement cost* أي الثمن الذي يمكن أن يدفعه مالك العقار فيما لو أراد إحلال عقار آخر بدلاً عنه بسبب استهلاكه أو التصرف فيه .

ويراعى في تقدير قيمة العقار وفقاً لهذه الطريقة التحسينات التي أجريت على هذا العقار ، وأثرها في رفع مستوى العقار من فئة إلى فئة أخرى .

([209]) *Viktor Trasberg: Land and Property Taxation in the Baltic States, The 43rd. European Congress of the Regional Science Association, Finland , August 30,2003, p. 4.*

كما يحتاج المقدر إلى أن يكون على علم بتكاليف إنشاء المبانى من خلال جمع البيانات المرتبطة بذلك من متعهدى وموردى مواد البناء .

ولا تتجاهل هذه الطريقة العوامل التي تؤثر فى تخفيض قيمة العقار أو زيادتها ، مثل عوامل القدم والموقع والمرافق التي تتصل به أو لا تتصل.

وتمتاز هذه الطريقة بأنها تعامل كل عقار تبعاً للظروف الخاصة به، ومن ثم تتحمل العقارات الفاخرة بضريبة أعلى من الضريبة التي تتحملها العقارات الأقل فى مستواها .

ومع ذلك ؛ فإنها لا تخلو من عيوب فهى تحتاج إلى قدر تفصيلى من المعلومات ، وقدرة فائقة على تحليلها، وسوق عقار منظم ، مما يحمل الإدارة الضريبية أعباء وتكاليف مادية وبشرية كبيرة ، قد لا تسفر عن نتائج مرضية فى ظل مناخ غير ملائم ، وهو ما يجعل هذه الطريقة فى الدول النامية غير ملائمة .

فضلاً عن أن هذه الطريقة تتجاهل الدخل الذى يتحقق فعلاً من العقار ، فتخضع للضريبة كافة العقارات التي تحقق دخولاً باهظة أو دخولاً منخفضة أو لا تحقق دخولاً على الإطلاق ، اكتفاء بالسمات الخاصة التي يتميز بها العقار ، فكم من عقار فاخر يشغله صاحبه ولا يحقق دخلاً ، ولا يعبر عن ثراء صاحبه ، حين يؤول إليه من ميراث أو من تراث ثراء ولى ،وكم من عقار منخفض المستوى فى منطقة عشوائية يحقق دخلاً كبيراً ، لا لشئ إلا لأنه يقع فى منطقة مكتظة بالسكان ، الذين تنخفض دخولهم ويحتاجون هذا النوع من العقار . ومع ذلك يخضع النوع الأول من العقارات لضريبة أكبر من الضريبة التي يخضع لها النوع الثانى من العقارات بسبب السمات الموضوعية التي يتميز بها الأول ولو لم يحقق دخلاً لصاحبه.

جـ-الضريبة على قيمة الموقع *Site Value Taxation*

تعتبر هذه الضريبة حالة خاصة من الضريبة على القيمة الرأسمالية للعقار ، على أمل تحسين كفاءة استعمال الأراضي الحضرية . وتعتبر نوعاً من الضريبة القيمية *ad valorem tax* ، حيث (٢١٠) يتحدد وعاء الضريبة على أساس قيمة الصفقة العقارية في الوقت الحالي ، ومن ثم فإن الوعاء يرتبط بالاستعمال الكفء للأرض ، وطالما لا تفرض ضريبة على التحسينات أو الإضافات التي تقع على هذه الأرض فإن مالك العقار يكون مخيراً بين أن يبيع الأرض بالسعر الملائم له ، أو يستغل الأرض في إقامة مبان عليها دون خوف من أن تزيد الضريبة بسبب هذه المباني.

ويستند أنصار هذه الضريبة على أنه إذا خضعت الأرض فقط للضريبة فإنه لن يكون لدى المالك مانعاً من أن يطور هذه الأرض بأفضل كفاءة ممكنة . وقد طبق هذا النظام في عدد من الدول النامية مثل باربادوس وجامايكا وكينيا وتايوان وبعض مناطق من أستراليا وفي نيوزلاند وجنوب إفريقيا.

ومع ذلك توجد عيوب تنسب إلى هذه الطريقة حيث يعتقد أن هذه الطريقة غير واقعية ، و لم تبين أثرها على الأراضي الفضاء في الدراسات التطبيقية.

وأن هذه الطريقة لا تثمر إلا حصيلة ضريبية منخفضة لا تعوضها الدول إلا بالأسعار الضريبية المرتفعة. وغالباً ما ينازع الساسة والخبراء الحكومات بأن هذه الطريقة لا تفرض على العقارات الكائنة في وسط المدينة من فنادق وعمارات سكنية أو أماكن راقية ، ولذا فمن الأفضل أن تطبق

([210]) *R.Bahll : Land Taxes versus property taxes in Developing Countries and Transition,*

الدولة ضريبة بسعر منخفض على وعاء أكثر اتساعاً ، تدخل فيه الإنشــاءات والتحسينات التي تقع على الأراضى .

و لا ننسى ما لهذه الطريقة من مزايا فهى تشجع على استثمار الأراضى دون خوف من أن تفرض الضريبة على الإنشاءات فتزيد فرص العمل وتقل تكلفة السكن ، كما أن هذه الطريقة ســهلة التقــدير ، حيــث يمكــن لإدارة الضريبة ربط جميع الأراضى بقاعدة معلومــات علــى الكمبيــوتر دون أن تتكلف مبالغ باهظة للتقدير.

ويثور التساؤل عن مدى وجود هيكل لضــريبة عقاريــة مثلــى للــدول النامية ، والواقع أنه لا يمكن القول بوجود ضريبة عقارية مثلى ، ومع ذلــك فيمكن مراعاة عدة اعتبارات للوصول إلى هذه الغاية، وأن الطريق لذلك هــو البعد عن وعاء القيمة السنوية للانتقال تجاه تقدير القيمة الرأسمالية . ص ٩٨ وهذا التغير يعكس حقيقة أنه فى ظل تحديث المناطق الحضرية يظل الأخــذ بنظام تقدير القيمة السنوية أقل أهمية ، وأن مزايا القيمة الرأســمالية تفوقــه. ويعتمد هذا الانتقال على التغير فى طريقة التقدير ، حيث يكون تقدير الوعاء التأجيرى متروكاً للحكومة المحلية ، بينما يترك تقــدير القيمــة الرأســمالية للحكومة المركزية لتعقيده ، وحاجته إلى تقنية وخبرة فنية.

موجز

يبين الجدول التالي الطرق المختلفة لتحديد وعاء الضريبة

الوعاء الضريبى	التعريف	وسيلة القياس	دول تطبقها
القيمة السوقية Market Value	الثمن المتفق عليه بين بائع ومشتر بإرادتهما لإتمام صفقة عقارية محايدة (عدم التحيز).	المبيعات المقارنة، أو التكاليف المستهلكة ، أو الدخل المرسمل	كندا ، أمريكا ، أستراليا ، أندونيسيا ، اليابان
قيمة الموقع	الثمن المتفق عليه بين	المبيعات المقارنة ،	كندا ، نيوزلاندا ،

Site Value	بائع ومشتر بإرادتهما لإتمام صفقة عقارية محايدة	وطرح التحسينات من القيمة الإجمالية للعقار	وجامايكا ، وجنوب إفريقيا
القيمة الإيجارية Rental Value	قيمة الاستعمال الحالى	صافي دخل التأجير	فرنسا والمغرب والهند
قيمة الوحدة Unit Value	تصحيح حجم العقار ليعكس الموقع والجودة والعوامل الأخرى	المتر المربع للأرض والبناء للموقع المصحح	إسرائيل وبولندا وأستونيا والتشيك وسلوفاكيا وأرمينيا وروسيا

***Source:** Harry Kitchen : Property Taxation : Issues in implementation , Queen's University < ILGR , Working paper, No. 9, 2005.*

التطبيقات التشريعية

أعطيت الإدارة الضريبية فى اندونيسيا ([٢١١])مرونة فى اختيار أسلوب تقييم العقارات لأغراض الضريبة ، وباستثناء العقارات ذات القيمة العالية فإن جميع العقارات فى الحضر والريف تقدر وفق نظم تقدير أو تثمين شاملة ، من خلال تقدير قيمة الأرض لكل منطقة . ويراعى فى التقدير التكلفة البديلة لكل بناء ، على أن تقدر بصورة مختلفة مناطق تقسيم الأراضى والغابات والتعدين .

وعلى الرغم من أن الإدارة الضريبية مسئولة فى أندونيسيا عن تقدير العقارات فإنها تعمل ، أو تتصل على نحو وثيق بموظفى الحكومة المحلية ، للتعاون بينهما والاستفادة من دفاتر تحديد وتسجيل قيمة الأراضى ، كما أن التقدير الضريبى تتم مناقشته مع الحكومة المحلية المعنية ، ويعتمده رئيس

([211])*Roy Kelly : Property taxation in Indonesia, challenges for decentralization, Lincoln Institute of Land policy , Working Paper ,No.3,2003,p.6.*

الإقليم لضمان توفير نوع من الرقابة التي تحقق درجة من الجودة والشفافية فى التقدير لأغراض الضريبة.

وتفرض الضريبة فى كوريا ([٢١٢]) على أساس القيمة الإجمالية لكل القطع التي يملكها الفرد فى الدولة ، وتتراوح الضريبة ما بين ١% إلى ٥ % من القيمة السوقية للعقار ، أما المبانى والإنشاءات فتفرض الضريبة على أساس تكلفة إعادة الإنتاج . وتفرض الضريبة فى الفلبين ([٢١٣]) على أساس القيمة السوقية الجارية والعادلة للعقار . ويبلغ معدل التقدير حوالى ٢٠% من الأرض ، وما بين ١٠ % - ٦٠% من المبنى .

ويعين المجلس البلدى فى كينيا ([٢١٤]) المقدرين بعد موافقة وزير الحكومة المحلية ، ويكون المقدر مسئولاً عن إعداد مسودة قوائم التقدير ، أو مسودة عن قوائم التقدير الإضافى أو التكميلى لأى عقار قابل للتثمين كان قد استبعد من قوائم التقدير ، وأى عقار جديد قابل للتقييم ، وأى عقار قابل للتقييم تم تقسيمه أو أدمج فى عقار آخر قابل للتقييم مما أدى إلى زيادة أو نقص القيمة عما سبق تقديره.

---

(212) *Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995.*

(213) *Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

(214) *Tom Konyimish ; Aspects of Rating practice in Kenya, University of Nairobi, p. 25.*

وتقدر الضريبة العقارية فى الهند ([215]) على أساس القيمة الإيجارية السنوية للعقار ، ولا تعنى الضريبة بالقيمة السوقية للعقار . وقد قضت المحكمة الدستورية هناك بأنه يعتد بالإيجار العادل .

ويمكن فرض ضريبتى المبانى والأراضى فى تايلاند ([216]) على أساس المعدل السنوى المتوقع من تأجير العقارات، وهو معدل يمكن أن يختلف من سنة لأخرى .

وتفرض الضريبة فى الأردن بواقع ١٥% من القيمة الإيجارية السنوية ، وتتراوح الضريبة فى لبنان ما بين ٤% إلى ١٤% من الدخل الاعتبارى للعقار، وتفرض الضريبة فى فلسطين بسعر ١٧% على القيمة المقدرة للدخل الإيجارى، أما اليمن فتحدد الضريبة بواقع إيجار شهر يدفعه الممول مرة كل سنة ([217]).

وتقدر الضريبة العقارية فى اليابان ([218]) على أساس القيمة السوقية للعقار وبسعر ضريبى يبلغ ٣٦% من القيمة المقدرة ، بينما تخضع الأراضى المخصصة للسكن للضريبة بواقع ٢٥% من هذه القيمة إذا كانت الأرض لا تزيد مساحتها عن ٢٠٠متر مربع ، وتزيد الضريبة إلى ٥٠% من القمة السوقية المقدرة للأرض التي تزيد مساحتها عن ذلك .

([215]) *Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995.*

([216]) *Sakan Varanyu Watana: Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999 .*

([217]) *Deloitte : ME (Middle East)Tax Hand book, 2nd.ed, International Tax Service , March 2008.*

([218])*Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

وتقدر المباني على أساس تكلفة إعادة الإنتاج *reproduction cost* ، ويعاد التقدير مرة كل ثلاث سنوات .

وفى مالاوى ([219]) يتم تقدير العقارات لأغراض الضريبة على أساس سعر السوق ، بافتراض تلاقى إرادتى البائع والمشترى على نقل ملكية العقار الخاضع للضريبة مقابل ثمن معين ، يكون هو أساس تقدير الضريبة باعتباره ثمن البيع ، دون اعتبار لما قد يكون عليه العقار من أوضاع قانونية مختلفة فى تاريخ تقدير الضريبة ، أى بغض النظر كون العقار مؤجراً أو محل رهن فى الواقع.

وتميز الفلبين ([220]) فى تقدير القيمة الخاضعة للضريبية للعقار تبعاً لنوع النشاط المستخدم فيه ، حيث يتم تقدير الضريبة على أساس جزء أو نسبة مئوية من القيمة السوقية للأرض وفقاً للمعدلات الآتية :

الغرض من استخدام الأرض	معدل التقدير أوالربط %
سكنى	٢٠
زراعى	٤٠
تجارى وصناعى وتعدينى	٥٠
أرض الغابات	٢٠
ثقافى وعلمى	١٥
المستشفيات ومحطات المياه	١٠

([219]) *A.H.Chinhadzand p. Dizako: Property Tax rating and Administration, p. 5.*

([220]) *Milwida Guerara : Real property Taxation in Philippines, Ford Foundation, Manila*

كما يختلف معدل التقديراو الربط على التحسينات بناء على استعمال الأرض ووفقاً لقيمتها السوقية ، إذ تبلغ الضريبة على الماكينات بواقع ٨٠% من القيمة السوقية .

وفى لبنان : يستفاد من النصوص القانونية فى لبنان أن المشترع اعتمد لتحديد القيمة التأجيرية الخاصة للرسم البلدي قاعدة اساسية هي الاستناد الى عقود الايجارات وملاحقها المسجلة وفق الاصول وقاعدة استطرادية هي التخمين المباشر في حال عدم وجود عقد مسجل – شرط ان يتعذر معرفة بدل الايجار المتفق عليه بين المؤجر والمستأجر والتثبت من صحته – او في حال وجود عقد يتفق وقيمة البناء لسبب ما دون تحديد او حصر او في حال اشغال البناء من قبل المالك.

وبما ان الحق المعطى للبلدية بموجب احكام المادة (المار ذكرها هو تقدير القيمة التأجيرية كلما توافرت حالة من الحالات المذكورة في هذه المادة والتي تشترك جميعها في الدلالة على الحالات التي ينبغي فيها وجود قيمة تأجيرية او تتضمن قيمة تأجيرية لا تتفق والواقع.

وبما انه لا مَجال في المراجعة الحاضرة من تطبيق قانون الايجارات او المرسوم الاشتراعي رقم ١٩٦٧/١١ المتعلق بالمؤسسات التجارية لتحديد القيمة التأجيرية وسبب ذلك مرده أن القانون الضريبي هو قانون مستقل (Auto - nome) عن القانون العام وعن القانون الخاص وله بالتالي قواعد خاصة يجب تطبيقها دون التقيد ببعض المبادئ المطبقة في القانون العام والقانون الخاص لا سيما عندما تتعارض مع نصوص القانون الضريبي والمبادئ الخاصة المتعلقة بطبيعته القانونية.

وبما ان قيمة الخلو المدفوعة يمكن ان تؤلف عنصرا من عناصر التقدير لتحديد القيمة التأجيرية نظرا لموقع العقار ومساحته.

وبما أن انتقال المؤسسة التجارية لشخص آخر لا يولي هـذا الشـخص من الناحية الضريبية الحق بالتمسك ببدل الاجارة القديم للمؤسسـة بحجـة ان الاجارة قد انتقلت اليه تبعا لانتقال المؤسسة له وانها تحدد للاجارة السابقة.

وبما انه يحق للبلدية اجراء تخمين جديد عند انتقال مؤسسة تجارية من شخص الى آخر وعندما يتم تنظيم سند جديد ببدل الاجارة الجديد بين المالـك ومن انتقلت اليه الاجارة وفاقا لاحكام المادة ٩ من المرسوم الاشتراعي رقـم ١٩٦٧/١١ (قرار رقم ١٢٥ تاريخ ١٩٩٢/٤/٨ ت. ع./ بلدية طرابلس).

وتتحدد الضريبة فى باكستان بواقع ٦% على قيمة العقـار ، وتحصـل المملكة العربية السعودية ١٠% من قيمة بيع العقار الذى يملكـه أو تتصـل ملكيته إلى أجنبى مقيم فى المملكة (٢٢١) .

المبحث الثانى

حصر العقارات وتقديرقيمتها فى التشريع المصرى

نظم قانون الضريبة على العقارات المبنية المصرى رقـم ١٩٦ لسـنة ٢٠٠٨ أحكام حصر العقارات وطرق تقديرها ، ونوضح ذلك فـى مطلبـين على النحو التالى:

المطلب الأول

حصر العقارات

يستفاد من نص المادتين ١٣و١٤ من القانون ١٩٦ لسـنة ٢٠٠٨ أنـه يلزم لتقدير القيمة الإيجارية حصر العقارات ، بمعنى تحديدها ووصفها علـى

(221) *Deloitte : ME (Middle East)Tax Hand book, 2nd.ed, International Tax Service , March 2008*

نحو شامل ودقيق، يتناول كل عقار مبنى ، فيبين رقمه واسم مالكه ، واسماء شاغليه ، واسم الشارع الكائن به هـذا العقـار ، وعـدد الأدوار ، وعـدد الوحدات ، وما تحتويه كل وحدة من غرف وصالات ومنافع. وبالجملة فـإن حصر العقارات يعنى جردهـا وتحديـدها ووصـفها وصـفاً دقيقـاً نافيـاً للجهالة (٢٢٢) . وتثبت هذه البيانات فى سجل خاص يسمى دفتر الحصر.

ولهذا الدفتر أهمية من الناحيتين القانونية والعملية (٢٢٣) ؛ إذ يعتبـر دفتر الحصر هو السند الوحيد الذى يشهد بمقدار الضريبة المفروضة ، وهـو الذى يعول عليه فى وصف وحدات العقار على أنهـا حجـرات أو غـرف للخدم ، وهو المرجع الذى يستدل منه على حقيقة الخلاف بـين الممـول أو المالك أو الجهة المختصة بتحصيل الضريبة على مقـدارها أو فرضـها أو خضوع العين للإعفاء منها ، بشرط أن يكون الوصف الوارد بهـذا الـدفتر مطابقاً للواقع وقت إجراء الحصر ، وإلا جاز لصاحب الشأن أن لايعتد بـه ، وأن يطلب تصحيحه.

والحصر نوعان: حصر عام وحصر سنوى:

الحصر العام

ويقصد به جرد أو إعادة جرد كافة العقـارات المبينـة الخاضـعة للضريبة ، والواقعة داخل حدود الجمهورية، تمهيداً لتقدير القيمة الإيجارية أو إعادة تقديرها ، وربط الضريبة .

---

(222) محمد فريد عجرمة وآخرون، ص ١٣.
(223) زكريا شلش ، ص ١٠- ص ١٢ وأحكام النقض التى أشار إليها.

ويتم هذا الحصر مرة كل خمس سنوات، ويجب الشروع فى إجراءات إعادة الحصر – وفقاً لنص المادة ٤ – قبل نهاية كل فترة بمدة سنة على الأقل ، وثلاث سنوات على الأكثر .

وكانت المادة ١١ من القانون الملغى تحدد المدة الزمنية التي يسرى عليها التقدير ، ومن ثم الحصر العام، عشر سنوات ([٢٢٤])، فعدل القانون الجديد هذه المدة إلى خمس سنوات فقط ، لأنه رؤى أن عشر سنوات مدة طويلة تحدث خلالها تغيرات كبيرة سواء فى مجال التنمية العقارية أو السوق العقارى مما يستلزم تخفيضها حتى لا يكون تقدير الضريبة العقارية متخلفاً عن حقيقة وضع العقارات.

كما قرر القانون الجديد أن تتم إعادة التقدير ، ومن ثم إعادة الحصر العام، قبل مدة سنة على الأقل من انتهاء مدة العشر سنوات ، وكان القانون الملغى يحددها بالسنتين الأخيرتين ، وإن كان العمل قد جرى فى مصلحة الضرائب على أن تبدأ فترة الإعداد لهذا الحصر قبل ستة أشهر من بدء فترة السنتين المذكورة ، يعد خلالها المختصون بالضرائب العقارية الدفاتر والمطبوعات وتستكمل بيانات الفترة السابقة وتتلقى المصلحة إخطار الملاك والمنتفعين الذين يلزمهم القانون بتقديمها خلال هذه الفترة.

ورغم أن فترة السنتين التي حددها القانون الملغى لبدء إجراءات إعادة الحصر والتقدير تبدو معقولة نظراً للأعباء الإدارية التي تلازم هذه الإجراءات ، إلا أن ما أتى به القانون الجديد من تخفيض هذه الفترة بسنة لا

([224]) نصت المادة ١١ من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ على أن " تقدر القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من المادة ٣ تقديراً عاماً كل عشر سنوات ، ويعاد التقدير خلال السنتين الأخيرتين لكل فترة . كذا تقدر القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية ولأجزائها المنصوص عليها فى الفقرة التالية من المادة ٣ فى الثلاثة شهور الأخيرة من سنة حدوثها ، ويعمل بهذا التقدير من أول السنة التالية إلى نهاية مدة العشر سنوات المقررة للتقدير العام."

يعنى شيئاً ذا قيمة فى الواقع ، حيث اعتبر القانون الجديد أن فترة إعادة الحصر والتقدير تكون سنة على الأقل ، مما يعنى إمكان البدء فعلاً فى إجراءات إعادة الحصر قبل هذه الفترة بسنة أو أكثر.

ولا يترتب على مخالفة مصلحة الضرائب العقارية لمواعيد إجراءات إعادة الحصر أى جزاء ، ومن ثم فإن المواعيد التي تضمنها القانون لهذا الشأن هى مواعيد تنظيمية ، الغرض منها حث المصلحة على أن تقوم بعملها فى المواعيد المناسبة ، وقبل أن تبدأ المدة الخمسية اللازمة لتقدير وربط ضريبى جديد.

وتبدأ (٢٢٥) إجراءات إعادة التقدير الخمسي للقيمة الايجارية السنوية للعقارات المبنية ، وفقا للإجراءات الآتية:

أ – يصدر رئيس المصلحة بعد موافقة وزير المالية بيانا بالإجراءات التي تتبعها لجان الحصر والتقدير لإعادة تقدير القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية التي ستتخذ أساساً لحساب الضريبة، وتحديدا بداية ونهاية مدة عمل هذه اللجان ولجان الطعن.

ب –يعلن عن بداية إجراءات إعادة التقدير بجميع وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة ليتسنى للمكلفين بأداء الضريبة تقديم قراراتهم في المواعيد المحددة قانوناً.

ج –تضع المصلحة خطة عمل وخطوط سير للجان الحصر والتقدير للقيام بإجراءات الحصر والتقدير للقيمة الايجارية.

د – يعلن عن التقديرات التي تقررها لجان الحصر والتقدير بعد اعتمادها من الوزير أو من يفوضه، وينشر عن إتمامها في الجريدة الرسمية، ويخطر

(225) المادة رقم ٣ من اللائحة التنفيذية للقانون.

بها ذوو الشأن، طبقا لحكم المادة ١٢ من هذه اللائحة، ويكون الإخطار على هذا الوجه مجريا لميعاد الطعن على تقدير القيمة الايجارية.

هـ - تتخذ إجراءات الربط والتسويات والتحصيل وتطبيقها ابتداء من أول يناير التالي لأول تقدير أو الثاني لنهاية مدة التقدير الخمسي (نهاية مدة الخمس سنوات) التي تم خلالها بدء إجراءات إعادة التقدير.

ويجب الا يترتب على إعادة التقدير الخمسي زيادة القيمة الايجارية للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن على ٣٠% من التقدير الخمسي السابق، وعلى ٤٥% بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن.

الحصر السنوى

ويقصد به جرد العقارات المستجدة ، أو الأجزاء التي أضيفت إلى عقارات سبق حصرها ، والعقارات التي حدثت فى أجزائها تعديلات غيرت من معالمها ، أو من كيفية استعمالها، بحيث تؤثر على قيمتها الإيجارية تأثيراً محسوساً ، والأراضى الفضاء المستغلة والتى زالت عنها أسباب الإعفاء الواردة بالمادة (١٨) ، وكذلك العقارات وأجزاء وملحقات العقارات التي لم يسبق حصرها رغم وجودها ، والتى تعرف بسواقط الحصر، و[٢٢٦] الوحدات التي انقضت العلاقة الايجارية لها بإحدى الطرق القانونية وكانت تخضع لنظم تحديد الأجرة وفقا لأحكام القانون رقمي ٤٩ لسنة ١٩٧٧ في شأن تأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر، و١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير وبيع الاماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر، والقوانين الخاصة بإيجار الأماكن الصادرة قبلهما.

---

(226) المادة رقم ٥/و من اللائحة التنفيذية للقانون.

ويتم ربط الضريبة بناءً على الحصر السنوى اعتباراً من السنة التالية لتاريخ إتمام البناء أو تعديله أو شغله على غير إتمام، باستثناء سواقط الحصر فتربط الضريبة بأثر رجعى من أول السنة التالية لتاريخ إتمام البناء أو الإشغال الفعلى(٢٢٧).

ويدق العمل أمام لجان التقدير لمعرفة ما إذا كان التغير الذى تم على المبنى يعد تغيراً جوهرياً يستحق الحصر السنوى وإعادة تقدير القيمة الإيجارية ، أم أنه تغيير بسيط أو غير جوهرى لا يصل إلى هذا الحد ، حيث أن هذه التعديلات تنحصر فى نوعين هما:

النوع الأول :التغيير فى معالم العقار أو فى كيفية استعماله

ومن صورها : تحويل غرفة فى شقة فى الدور الأرضى إلى دكان بعد إجراء تعديلات على المبنى تجعله صالحاً لذلك ، أو إجراء تعديل على الشقة الواحدة لتكون شقتين منفصلتين بعد أن قام المالك بفتح الأبواب والنوافذ ، أو سد ما كان موجوداً منها ، أو قسمة الدكان الواحد إلى جزأين بعد أن أخلى من مستأجره السابق، بهدف إعداده لمزاولة نشاط آخر ، وبعد إدخال المرافق إليه، وما يتطلبه استعمال النشاط الجديد مما أدى إلى رفع قيمته الإيجارية.

وتعتبر هذه التغييرات جوهرية ، لأنها غيرت من معالم العقار أو فى كيفية استعماله ، مما يستوجب الحصر السنوى.

وفى المقابل : لا يعد تغييراً جوهرياً ، ومن ثم لايحتاج إلى إجراء حصر سنوى ، التعديلات التي تجرى على العقار دون أن تغير من طبيعته

(227) محمد فريد عجرمة وآخرون، ص ١٥.

السابقة ، أو من طريقة استعماله ، ودون أن تؤثر علـى قيمتـه الإيجاريـة بالزيادة أو النقص .

ومن أمثلتها: إقامة حائط بفصل شقة عن أخرى قائمة ، أو تحويـل المطبخ إلى غرفة للمعيشة ،أو إقامة جدار يقسم الدكان ببابين إلـى دكـانيين لكل منهما باب واحد ويستغلهما ذات المستأجر وبنفس قيمته الإيجارية.

النوع الثانى : الإصلاحات أو التحسينات أو الترميمات

قد يقوم المالك بعمل تصليحات أو ترميمات لعقاره بهـدف صـيانته دون أن يؤدى ذلك إلى زيادة فى إيجار السكن ، مثل تغيير الأسقف المعيبـة من كمرات حديدية إلى خراسانة مسلحة (٢٢٨) . وهـذه الأعمـال لايشـملها الحصر السنوى.

أما إذا أدت هذه الأعمال إلى إضافة فى العقار لم تكن موجودة مـن قبل ، كإنشاء غرف جديدة أو حمامات أو جراج أو تركيب مصـاعد (٢٢٩)، بما يصح أن تقدر لها أجرة خاصة . وفى هذه الحالـة تعـد هـذه الأعمـال تعديلات جوهرية على العقار تستحق أن يشملها الحصر السـنوى ، وإعـادة تقدير القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة.

وفى جميع الأحوال فإن التعديلات الجوهرية التي نصت عليها الفقرة ٣ من المادة ١٤ من القانون الجديد لإعادة التقدير مسألة موضـوعية ، تتـرك لظروف كل حالة على حدة ، ويمكن الاستئناس فى ذلـك بالمعـايير التـي وضعها ذلك النص، وهى أن تكون هذه التعديلات من شأنها التغيير من معالم

---

(228) فتوى مجلس الدولة ، ملفها رقم ١٤/٢/ ٢٩٨ بتاريخ ١٩٥٩/١/١٩.

(229) فتوى مصلحة الأموال المقررة رقم ٣٦٢٦ بتاريخ ١٩٥٦/٨/٣٠ مشار إليها فى : عبد الفتاح مراد، ص ٤٠، ص ٤١.

العقار أو من كيفية استعماله، بحيث تغير قيمتها الإيجارية تغييراً محسوساً([230]) .

ولذلك قضى ([231]) بأن : تكييف التعديلات بأنها جوهرية تغير من طبيعة المبنى وتجعله فى حكم المنشأ فى تاريخها أو بأنها بسيطة لا تحدث به مثل هذا التغيير إنما هو تكييف قانونى يستند إلى تقدير الواقع ، ويخضع بالتالى لرقابة محكمة النقض.

القائم بالحصر

يقوم بحصر العقارات فى كل مديرية أو محافظة موظفون ينتدبون لذلك .

ووفقاً لنص المادة ١٣ من القانون تشكل لجان الحصر والتقدير بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص بالإسكان ، وتكون برئاسة مندوب عن مصلحة الضرائب العقارية ، وعضوية مندوب من كل من وزارتى المالية والإسكان ، واثنين من المكلفين بأداء الضريبة فى نطاق اختصاص كل لجنة يختارهما المحافظ بناءً على ترشيح المجلس الشعبى المحلى للمحافظة .

وتحدد اللائحة التنفيذية أسلوب وإجراءات عمل هذه اللجان ونطاق اختصاص كل منها.

ويمكن أن يلحق باللجنة احد عمال الخدمة المعاونة للقيام بعمليات ترقيم العقارات ، ويطلق عليه المنهمر . ولا يعتبر عضواً فى اللجنة ([232]).

([230]) قضاء النقض فى الطعن رقم ١٧٧٥ لسنة ٢٦ ق ، جلسة ١٩٧٥/١٢/٣١ .

([231]) الحكم بالنقض فى الطعن رقم ٦٩٣ لسنة ٤٧ق جلسة ١٩٨١/٦/٢٠ .

([232]) محمد وحيد عجرمة وفاروق مصطفى عبد العزيز : الضريبة على العقارات المبينية وضريبة الملاهى ، مطبوعات معهد المحصلين والصيارف ، القاهرة ، ١٩٩٤، ص ١٨.

تسهيلاً لعملية الحصر فقد الزم المشرع المكلفين بتقديم إقرارات، حيث أوجبت المادة ١٤ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ أن يقدم كل مكلف (مالك أو منتفع بعقار خاضع للضريبة) إلى مأمورية الضرائب العقارية الواقع فى دائرتها العقار إقراراً فى المواعيد الآتية :

١- فى حالة الحصر العام يقدم الإقرار فى النصف الثانى من السنة السابقة للحصر العام عن كل من العقارات التى يملكها أو ينتفع بها.

٢- فى حالة الحصر السنوى يقدم الإقرار نهاية شهر ديسمبر من كل سنة عن كل ما حدث خلال السنة .

والأصل أن المالك غير ملزم بتقديم إقرار قبل إتمام المبنى ، بل يقع على عاتقه التزام بالتقدير السنوى عند إتمامه وصلاحيته للاستغلال ، أو الإقرار عن أجزاء المبانى التي تمت خلال السنة واستغلت فعلاً أو أصبحت صالحة لربط الضريبة عليها قبل أول يناير من السنة التالية ([٢٣٣]) .

ولقد ألزمت المادة رقم ١٢ من اللائحة التنفيذية كل مكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية، سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا، أن يقدم لمأمورية الضرائب العقارية الواقع في دائرة اختصاصها العقار إقرارا على النموذج المعد لذلك بمقر المأمورية مقابل إيصال دال على ذلك، أو بخطاب موصى عليه بعلم الوصول، وذلك خلال المواعيد المنصوص عليها في المادة ١٤ من القانون، ويجب أن يشتمل الإقرار الخمسي أو السنوي على البيانات الآتية:

([233]) راجع فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الشئون البلدية والقروية بمجلس الدولة ، الفتوى رقم ١٤٨٤ فى ١٩٥٧/٥/٦.

أ – اسم المكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية وصفته بالنسبة للعقار المقدم عنه الإقرار وفقا لحكم المادة ٢ من القانون.

ب – اسم المحافظة الواقع في دائرتها العقار المبني واسم التقسيم الاداري كاسم المدينة او البند والقسم او المركز او الناحية والشارع وفروعه ورقم العقار المحدد تنظيميا او بمعرفة الضرائب العقارية سواء كان سابقاً او حالياً.

جـ – عدد ادوار العقار المبني وعدد الوحدات في كل دور والمحتويات التقسيمية لكل وحدة ومساحتها وقيمتها وفقا لعقود التمليك او رخصة البناء، او طبقا للكائن على الطبيعة.

د – اسم الشاغل و الإيجار الفعلي ونوع الاستغلال.

هـ – عنوان مقدم الإقرار ورقمه القومي.

و – المستندات المحدد بها ثمن العقار ان وجدت.

ز – عنوان المراسلة المختار.

ح – بالنسبة إلى الوحدات المستعملة في غير أغراض السكن، يجب أن يشتمل الإقرار بالإضافة الى ما سبق على اسم المالك أو اسم المنشأة ورقم الملف الضريبي ورقم التسجيل الضريبي ورقم السجل التجاري ورقم ترخيص النشاط.

وفي جميع الأحوال لا يعفى المكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية من تقديم الاقرار اذا سبق للجنة الحصر والتقدير ان قامت بإثبات عقاراته بالدفاتر او كانت معفاة من الضريبة طبقا للمادة ١٨ من القانون.

ووفقاً لنماذج الإقرارات المعتمدة من وزارة المالية يجب أن يقدم المالك أو المنتفع او المستعمل للوحدة السكنية الإقرار ، موقعاً منه أو مبصوماً بخاتمه ، على كل صفحة من صفحات الإقرار ضماناً لصدق بيانات الإقرار .

. وإذا كان العقار ،أو الوحدة الخاضعة للضريبة ، موروثاً او مشتركاً على المشاع فإنه يكتفى بإقرار واحد يقدمه احد الورثة أو الشركاء .

ويقع عبء الإقرار عن العقارات المملوكة لناقص الأهلية أو الغائب أو الشخص الاعتبارى على من يمثله قانوناً ، وعلى ناظر الوقف بالنسبة للعقارات الموقوفة ([٢٣٤]) . ويجب عهلى الوكيل أو النائب عن المكلف أن يقدم ، مع الإقرار ، سند الوكالة وإرفاق صورة منه تفيد صحته ، أو إرفاق صورة من عقد الشركة أو قرار الجمعية العمومية أو شهادة ميلاد المشمول بالولاية أو قرار الوصاية أو حكم المحكمة الدال على ذلك .

ويجب أن يحصل مقدم الإقرار على إيصال يفيد استلام الغقرار مدوناً به تاريخ الاستلام ورقم المسلسل.

ولا يعفى مالكو العقارات أو أصحاب حق الانتفاع بها من تقديم هذه الإقرارات التى أوجبها القانون ، حتى ولو سبق لجنة الحصر أو التقدير إثبات تلك العقارات بدفاترهم أو كانت معفاة من الضريبة ، لأن هذا الالتزام مقرر على المكلفين به يتعين الوفاء به فى المواعيد المقررة ، وبغض النظر عن أهميته لمصلحة الضرائب العقارية أو سبق علمها بما يتضمنه من بيانات.

ويجب أن تشتمل الإقرارات على البيانات الأساسية التى تفيد فى عملية الحصر . وقد أوضحت المادة السابعة هذه البيانات ، وهى : اسم

([234]) نبهت مصلحة الضرائب العقارية موظفيها (فى الكتاب الدورى رقم ٣٢ لسنة ١٩٩٣) إلى عدم قبول الإقرار أو التظلم من الغرامة من غير الأشخاص الذين حددهم القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، حتى لا تدخل المصلحة فى حالة قبول الإقار من غير الأشخاص الذين حددهم القانون فى أى نزاع ينشأ عن تقديم إقرار غير مطابق من غير ذى صفة.

المدينة أو البلدة أو القسم أو المركز أو الشارع ، ورقم العقار ، وعدد الأدوار ، وعدد المساكن فى كل دور ، ومحتويات كل مسكن ، واسم المستأجر ، والإيجار الفعلى له ، ونوع استغلاله . كما يجب أن يتضمن الإقرار عنوان مقدمه.

ويقدم الأقرار عن كل عقار مبنى (منزل /فيلا/ شقة/ كشك/عوامة / منشأة تجارية أو صناعية ...إلخ) على أن يذكر فى الإقرار عدد الأدوار ووصف وحدات العقار وتحديد نوع الاستغلال كل لكل وحدة ، بما فى ذلك البدروم والأرضى والميزانين والجراجات ، وإن تعدد أى منها .

ولا يتحقق الالتزام بالإقرار فى حالة الحصر السنوى إلا بعد أن يكون الحصر العام قد تحقق ، بمعنى أن الأمر يستفتح بالحصر العام ، ويوالى بالحصر السنوى حتى يحل الحصر العام التالي ، فلا يسبق الحصر العام الحصر السنوى وإنما يمهد له ، سواء منذ البداية أو بالنسبة لما يضاف إليه من عقارات خاضعة للضريبة ([٢٣٥]) . وبالتالى فلا ينشأ التزام المالك أو المنتفع بتقديم الإقرار السنوى إلا عند قيام الحكومة بالتزامها بالحصر العام الذى يترتب عليه بعد ذلك الاقرار بالإضافات والتحسينات التي طرأت بعده.

الجزاء على مخالفة أحكام الاقرار

كان القانون السابق يلزم الممول الذى لم يقدم الإقرار فى الميعاد المحدد قانوناً بغرامة تعادل ربع الضريبة العقارية المقررة أو المعفى منها . ومناط هذه الغرامة هو عدم تقديم الإقرار فى الميعاد ، بحيث إذا ثبت أنه قد قدم الإقرار فى هذا الميعاد فإنه يعفى من هذه الغرامة ، حتى ولو كان هذا

([235]) الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، الفتوى رقم ٤٢٢ بتاريخ ٢٠٠١/٧/١٠، جلسة ٢٠٠١/٥/١٦، ملفها رقم ٥٧٦/٢/٣٧.

الإقرار ناقصاً بعض البيانات المقررة قانوناً . ويتعين فى هذه الحالة على المصلحة أن تخطر المكلف بضرورة استيفاء هذا النقص فى الميعاد فإذا استوفاه فإنه لاوجه لإلزامه بالغرامة ،إذا كان النقص فى بياتات رأت المصلحة أنها بيانات ثانوية.

أما إذا رؤى زيادة الربط بسبب حدوث تعديل فى العقار لم يقدم الممول عنه إخطاراً ، فإن الغرامة تفرض فى هذه الحالى على أساس ([236]) الفرق بين الربط القديم والربط الجديد.

وإذا قدم الممول الإقرار فى الميعاد دون أن يتضمن البيانات المقررة قانوناً ، والتى من شأنها التعرف على حقيقة وعاء الضريبة المستحقة على العقار وشخص المكلف به ، بحيث كان النقص فى هذه البيانات جوهرياً لا يحقق الغاية من تقديم الإقرار ، أو كانت البيانات الواردة فى الإقرار غي صحيحة ، فإنه يلزم الممول بآداء غرامة تعادل مثل الضريبة العقارية أو المعفى منها. ومن أمثلة ذلك ([237]) تضمين الإقرار بيانات عن القيمة الإيجارية للمسكن تقل عن القيمة الحقيقية له ، أو الخطأ فى عدد الأدوار ، أو تجهيل موقع العقار تجهيلاً يصعب على لجنة الجرد الاستدلال عليه. وفى هذه الحالة يتم التمييز بين حالتين :

الحالة الأولى : إذا كان الخطأ فى بيانات الإقرار تتعلق بجزء من العقار أو العقارات التى يملكها أو ينتفع بها الممول ، بينما بيانات الأجزاء أو

(236) فتوى مصلحة الأموال المقررة رقم ١-٧٧/١٠ ج ٢ بتاريخ ١٩٥٦/٥/٢٠.
(237) فتوى مصلحة الأموال المقررة ، ملفها رقم ٢٢ -١/٣٢ ، بتاريخ ١٩٥٥/١/٢٢.

العقارات الأخرى صحيحة، فإن الغرامة لا تفرض ([٢٣٨]) فى هذه الحالة على جميع العقارات ، وإنما تفرض الغرامة على الجزء أو الأجزاء محل البيانات غير الصحيحة فقط.

الحالة الثانية : إذا كان نقص البيانات أو الخطأ فى إدراجها لم يؤد إلى عدم تمكين المختصين من الوقوف على حقيقة وعاء الضريبة وشخص المكلف بها ، فإن الغرامة فى هذه الحالة لا تكون واجبة ، ويكون اقتضاؤها رغم ذلك غير قائم على سبب قانونى ([٢٣٩]). ومن أمثلة الأخطاء أو النقص غير المؤثر : أن لا يذكر الممول فى الإقرار عدد الحجرات فى كل مسكن([٢٤٠]) ، أو خلو الإقرار من بيان القيمة الإيجارية للعقار المقدم عنه الإقرار([٢٤١]).

وكان للمالك أو المنتفع الذى وقعت عليه الغرامة أن يتظلم إلى مدير عام مصلحة الضرائب العقارية أو مدير عام الجهة المختصة بربط وتحصيل الضريبة خلال تسعين يوماً من تاريخ تكليفه بالأداء.

([238]) فتوى مصلحة الأموال المقررة ، ملفها رقم ١-٧٧/١٠ بتاريخ ١٩٥٤/١٢/٢٧ ، ونفس المعنى فتوى اللجنة الثالثة لقسم الفتوى بمجلس الدولة جلسة ١٩٩٣/٦/١٤ ، والمشار إليها بكتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٣.

([239])فتوى مجلس الدولة رقم ٢٦٥ ، ملفها رقم ٤- ١٥٥٦/١ فى ١٩٨٢/٣/١٦ . وقد أصدرت بذلك مصلحة الضرائب العقارية كتابها الدورى رقم ١٧ لسنة ١٩٨٢ بتاريخ ١٩٨٢/٥/٢٦ . .

([240]) فتوى اللجنة الثالثة لقسم الفتوى بمجلس الدولة بتاريخ ١٩٨٩/٧/٢ ، مشار إليها فى كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٢٢ لسنة ١٩٨٩.

([241]) فتوى مجلس الدولة رقم ٥٦٧ بتاريخ ١٩٦٨/٣/٢٩ ، مشار إليها فى : د. عبد المنعم الجمال : الضرائب العقارية والمحلية ، ص ٤٨٢، ص٤٨٣.

ومنحت للمدير العام سلطة تقديرية فى أن يرخص فى إعفاء جميع المتظلمين بصفة عامة من الضريبة ، ومن لم يتقدموا بالإقرارات بصفة خاصة وفقاً لمقتضى الصالح العام ، على ([242]) أن تخضع قراراته لرقابة القضاء الإدارى.

أما العقارات المعفاة أو التى يتقرر إعفاؤها من الضريبة فإنه يجوز للمدير العام المختص إعفاءها من الغرامة التى تفرض عليها دون حاجة إلى تقديم تظلم ([243]) بذلك من صاحب الشأن .

أما فى ظل القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ فقد اكتفى المشرع بتقرير عقوبة جنائية ، حددتها المادة ٣٠ منه بغرامة لا تقل عن مائتى جنيه ولا تجاوز الفى جنيه ، على كل من امتنع عن تقديم الإقرار المنصوص عليه فى المادة ١٤ من هذا القانون، أو قدم الإقرار متضمناً بيانات غير صحيحة تؤثر بما لا يجاوز ١٠% من دين الضريبة.

وإذا عاد الممول عن ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات يتم مضاعفة الغرامة .

ولما كانت الأجرة الفعلية التي يدفعها المستأجر إلى المؤجر بياناً أساسياً تضمنه الإقرار فى القانون السابق، فكان لزاما التفرقة بين ما يعد أجرة فعلية ، وبين مالا يعد كذلك، حتى يمكن الحكم على ما إذا كانت القيمة التي يدرجها المكلف (مالك العقار أو صاحب حق الانتفاع) فى إقراره صحيحة أو غير صحيحة تستلزم التجريم ، ودفع الغرامة.

([242]) فتوى مجلس الدولة لوزارة الخزانة رقم ٢١٨ بتاريخ ١٩٦١/١/٢٦ .

([243]) الفقرة الثالثة من المادة ٨ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بعد تعديلها بالقانون رقم ٢١ لسنة ١٩٥٩.

ولما كان المشرع الضريبى لم يحدد المقصود بالأجرة الفعلية، فإنه يرجع فى ذلك إلى القانون الخاص للوقوف على مفهوم الأجرة ، والذى يفهم من المادة ٥٥٨ من القانون المدني بأنه كل مبلغ يدفعه المستأجر إلى المؤجر مقابل الانتفاع بعقار من العقارات الخاضعة للضريبة ، وبحيث يجد الالتزام بها سببه فى التزام المؤجر بتمكينه المستأجر من الانتفاع بالعين طبقاً لقواعد ركن السبب فى نظرية الالتزامات .

وبعبارة أخرى : تتكون الأجرة الفعلية من كل مبلغ يدفعه المستأجر فى مقابل الانتفاع بالعقار ، لا فى مقابل شئ آخر ، أو التزام آخر ، غير تمكين المستأجر بالانتفاع بالعين ([٢٤٤]).

وتأسيساً على ذلك لا يدخل فى مفهوم الأجرة الفعلية مقابل الخدمات التي يقدمها المؤجر إلى المستأجر والخارجة عن التزامه بتمكين المستأجر من الانتفاع بالعين المؤجرة ، مثل خدمات البواب ، أو تزويد المستأجر بمياه مثلجة أو مياه ساخنة ، وأعباء التي تحملها المؤجر نيابة عن المستأجر لترميم وصيانة العقار ، ونفقات إصلاح المصعد غير الدورية ([٢٤٥]).

بينما تدخل ضمن الأجرة الفعلية مقابل خدمات التمكين من الانتفاع بالعين المؤجرة : مثل مقابل استعمال المصعد.

---

(244) مجلس الدولة: اللجنة الثانية للقسم الاستشارى – إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الشئون البلدية والقروية ، الفتوى رقم ٣٠٣٥ بتاريخ ١٩٥٩/٩/٢٤.
(245) حكم محكمة استئناف القاهرة رقم ٣٤٥٢ لسنة ١١٦ ق، دائرة ٥٨ إيجارات.

المطلب الثانى

تقدير القيمة الإيجازية

طريقة التقدير

استحدث المشرع طريقة القيمة الإيجارية السنوية كأساس لفرض الضريبة على جميع العقارات المبنية ، ولم يستثن من هذه الطريقة سوى العقارات التي تؤجر بنظام العقود الإيجارية غير محددة المدة ، مراعاة لظروف الملاك لهذه العقارات. ونبين ذلك فيما يلى :

الأصل فى التقدير اتباع طريقة القيمة الإيجارية السنوية:

تفرض الضريبة على العقارات المبنية كأصل عام على أساس القيمة الإيجارية السنوية للعقارات التى تقررها لجان التقدير المختصة . ويراعى فى تقدير القيمة الإيجارية للعقار وفقاً لنص المادة ١٣ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على أساس تقسيم العقارات نوعياً ، فى ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافى والمرافق المتصلة بها ، على النحو الذى تنظمه اللائحة التنفيذية .

ووفقاً للتوضيحات التي قدمتها وزارة المالية أثناء مناقشة مشروع القانون أمام مجلس الشعب ([٢٤٦])، تبين أن نقطة البداية تتمثل فى تقدير قيمة رأسمالية للوحدات السكنية ، حددتها وزارة المالية بواقع ٦٠% من قيمته السوقية ، ثم تقدر القيمة الإيجارية السنوية لهذا العقار بواقع ٣% من قيمته الرأسمالية ، على أن يحتسب وعاء الضريبة على أساس صافى القيمة

([246]) راجع : تقرير اللجنة المشتركة بمجلس الشعب لنظر مشروع القانون، والملحق بمضبطة الجلسة الخامسة والعشرين بعد المائة ، بتاريخ ٢٠٠٨/٦/١٥.

الإيجارية السنوية للعقار ، أى بعد خصم النسبة التي قررها المشرع مقابل مصاريف صيانة العقار والتى يتحملها المالك.

أما المنشآت الصناعية فيتم أولاً تحديد إجمالى مساحة الأرض المقام عليها تلك المنشآت ، والتى تشغل غالباً ٦٠% من إجمالى مساحة الأرض المخصصة للمنشأة ، على أن تقدير القيمة الإيجارية للمنشآت الصناعية يأخذ فى الاعتبار سعر متر الأرض عند شرائها ، ومن ثم تقدر القيمة المحسوبة للمبانى من خلال ضرب سعر متر الأرض وقت الشراء فى ٦٠% من مساحتها الإجمالية ، ويلى ذلك تقدير القيمة الإيجارية السنوية للعقار بواقع ٣% من القيمة المحسوبة للمبانى ، لنصل إلى وعاء الضريبة على المنشآت الصناعية بعد خصم النسبة المقررة من القيمة الإيجارية السنوية للعقار مقابل مصاريف الصيانة التي يتحملها المالك.

ولقد نصت المادة رقم ٧ من اللائحة التنفيذية على أنه تقدر القيمة الايجارية للعقارات المبنية بمعرفة لجان الحصر والتقدير المنصوص عليها في المادة ١٣ من القانون، وذلك بعد تقسيمها وفقا لأسس وقواعد التقسيم الآتية:

أ – الموقع الجغرافي ويشمل:

١ – طبيعة المنطقة الكائن بها العقارات المبنية.

٢ – الشارع الكائن به العقارات المبنية.

٣ – مدى قرب العقارات المبنية من الشواطئ او الحدائق او المتنزهات العامة.

ب – مستوى البناء (فاخر/ فوق المتوسط / متوسط / اقتصادي / شعبي)، ونوعية مادة البناء (خرسانة مسلحة / طوب مصنع / حجر / طوب لبن / خشب / صاج / اي مواد اخرى).

ج – المرافق المتصلة بالعقارات المبنية وتشمل:

١ – الكهرباء والمياه والصرف الصحي.

٢ – الخدمات الصحية والاجتماعية والتعليمية المتاحة.

٣ – تليفونات.

٤ – شبكة الطرق ووسائل المواصلات المتاحة.

٥ – أي مرافق عامة أخرى.

ولا يجوز [٢٤٧] عند تقدير القيمة الايجارية للوحدات السكنية طلب بيانات من سكانها أو ملاكها أو العاملين فيها إلا في الحالات التي يقررها الوزير.

ويراعى عند تقدير القيمة الايجارية للعقارات المبنية اعتبار الوحدات السكنية المتصلة وما يلحق بها من مبان وحديقة وملحقاتها وحدة سكنية واحدة عند حصرها وتقدير القيمة الايجارية لها.

وفيما عدا الوحدات المستغلة مفروشا تعامل المباني المستغلة فنادق او بنسيونات معاملة المباني غير السكنية.

و تعامل الغرف المخصصة للحارس معاملة الوحدات السكنية.

و فيما عدا الجراجات الخاصة تعتبر الجراجات العمومية المؤجرة وحدات غير سكنية.

و يجب الاعتداد بالبيانات الواردة بالإقرار المقدم من المكلف بأداء الضريبة عن عقاراته المبنية خاصة الوصف الداخلي لكل وحدة في عقار، ويجب أن يكون الوصف الوارد بدفاتر الحصر والتقدير مطابقا للواقع وقت إجرائه والمعاينة على الطبيعة. كما يستهدى بالجداول المرفقة عند تقدير القيمة الايجارية.

---

[247] المادة رقم ٨ من اللائحة التنفيذية.

واستثناء من القواعد السابقة ، فقد نصت الفقرة الثانية من المادة ٤ من القانون الحالى على أن تسري القيمة الإيجارية والإعفاءات المقررة للعقارات المبنية الخاضعة لنظم تحديد الأجرة وفقًا لأحكام القانونين رقمي (٤٩) لسنة ١٩٧٧م في شأن تأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر و(١٣٦) لسنة ١٩٨١م في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر، والقوانين الخاصة بإيجار الأماكن الصادرة قبلهما، على أن يعاد تقدير القيمة الإيجارية لتلك العقارات فور انقضاء العلاقة الإيجارية بإحدى الطرق القانونية ([٢٤٨]).

ويجب الالتزام بالقيمة الايجارية المحددة وفقا لقوانين الإيجارات التي تحكم هذه الوحدات السكنية ، مع الاسترشاد بالأجرة الاتفاقية بين المالك والمستأجر في غير هذه الحالات

[248] يعد هذا الحكم تقنيناً لما سبق أن أفتت به الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بأن المشرع حين أصدر " القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٦ قصد به العودة إلى مبدأ حرية التعاقد وسلطان الإرادة وفقاً لأحكام القانون المدني بالنسبة إلى الأماكن التي لم يسبق تأجيرها والأماكن التي انتهت أو تنتهى عقود إيجارها قبل العمل بهذا القانون أو بعده دون أن يكون لأحد حق البناء فيها طبقاً للقانون... فنص على عبارة واضحة المعنى قاطعة الدلالة على عدم سريان أحكام القانونين رقمى ٤٩لعام ١٩٧٧ و١٣٦ لعام ١٩٨١ المشار إليهما على تأجير هذه الأماكن ، وعلى خضوع تأجيرها لأحكام القانون المدني . ومؤدى ذلك أن هذين القانونين بكل ما اشتملا عليه من نصوص بصدد تنظيم العلاقة الإيجارية أو بمناسبتها ينحسر عن الأماكن المشار إليها ، وتخضع هذه الأماكن فى شأنه لأحكام القانون المدني ....وأنه لما القانونان ٤٩ لعام ١٩٧٧ و١٣٦ لعام ١٩٨١ لا يسريان على الأماكن التي لم يسبق تأجيرها والأماكن التي انتهت أو تنتهى عقود إيجارها بعد العمل بهذا دون أن يكون لأحد حق البقاء فيها طبقاً للقانون ، ومن ثم فإن هذه الأماكن لا تنبسط عليها الإعفاءات من الضرائب العقارية المقررة. راجع مجلة المرشد، العدد٢٨ ، ديسمبر ٢٠٠٣، ص ٥٣- ص٥٧.

وكان البرلمان قد عدل النص المقترح من الحكومة والذى نص علــى أن تسرى القيمة الإيجارية والإعفاءات المقررة للعقارات المبنية طبقا للعقــود المبرمة وفقاً لأحكام القانونين رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧، و١٣٦ لسنة ١٩٨١ إلى "الخاضعة لنظم تحديد الأجرة" طبقاً لأحكام قانون ...." ، وذلك حتــى (٢٤٩) يتمتع المالك المقيم فى عقاره بالمزايا نفسها التي سيتمتع بها المستأجر ، ففــى الحالات التي يرجع فيها تاريخ إقامة المالك بمسكنه إلى فترات زمنية ســابقة كانت تحكمها تشريعات خاصة تنظم تحديد الأجرة ، فإنه من المقرر أن يتمتع هذا المالك المقيم بقيمة إيجارية تتناسب مع تلك الأنظمة من حيث انخفــاض القيمة الإيجارية لعقاره ، دون التقيد بوجود عقود إيجار مبرمة.

والعبرة فى تطبيق هذا النص بالعلاقة الإيجارية الأصلية التى تربط بين مالك العقار والمستأجر الأصلى ، فإذا كانت العلاقة بينهما تحكمهــا قــوانين الإيجار غير محددة المدة ، فإن العقار ، أو الوحدة السكنية ، تتحدد قيمتهــا ، أو تعفى وفقاً لهذه القوانين ، حتى ولو ثبت أن المستأجر الأصلى أعاد تأجير العقار أوالوحدة ، بالباطن إلى الغير ، أو لم يعد يشغلها لتركه الإقامة الدائمــة بها أو لأى سبب آخر ، طالما أن العقد بينه وبين مالك العقــار أو الوحــدة ل غير محددة المدة لازال سارياً(٢٥٠) .

لجان التقدير

لقد تغير تشكل لجان تقدير القيمة الإيجاريــة ، عمــا كــان مقــرراً بالقانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، حيث تشكلت هذه اللجــان فــى كــل

---

(249) راجع : تقرير اللجنة المشتركة بمجلس الشعب لدراسة مشروع قانون الضريبة على العقارات المبنية.

(250) راجع إجابة وزير المالية على تساؤلات الأعضاء بمجلس الشورى جلسة رقم ١٠٠ بتاريخ ٢٠٠٨/٥/٢٨.

مديرية أو محافظة من أربعة أعضاء : اثنان منهم من موظفى الحكومة أو من موظفى المجلس البلدى (المجلس المحلى حالياً) ، متى كان لهذا المجلس حق ربط وتحصيل الضريبة . وتكون الرئاسة لأحدهما . ويضاف إلى تشكيل اللجنة عضوان من مالكى العقارات بالمدينة أو القسم أو البندر التى يتم فيها التقدير ، ويعينهما سنوياً وزير المالية والاقتصاد (وزير المالية حالياً) أو وزير الشئون البلدية والقروية (الوزير المختص بالإدارة المحلية حالياً) كل فيما يخصه ، أو ينيبه كل منهما عنه فى ذلك. وقد أناب وزير المالية ([٢٥١]) المحافظ المختص بتعيين ملاك العقارات كأعضاء فى هذه اللجنة .

وإذا امتنع أحد العضوين المعينين من الملاك عن الحضور ثلاث مرات متتالية من غير عذر مقبول تقبله اللجنة اعتبر مستقيلاً ، وعند خلو مركز أحد الأعضاء من الملاك المعينين لأى سبب يعين وزير المالية أو المحافظ بالتفويض أحد الملاك وذلك للمدة الباقية ممن تتوافر فيه الشروط.

وكان يشترط لصحة انعقاد اللجنة حضور ثلاثة من أعضائها ، وتصدر قراراتها بالأغلبية المطلقة ، وعند التساوى يرجح الرأى الذى يؤيده الوزير .

وإذا امتنع أحد الأعضاء عن التوقيع على محاضر التقدير بعد إتمامها فيثبت ذلك بالمحضر ، ويبين سبب امتناعه ، ويكون عمل اللجنة صحيحاً بحضور الأعضاء الثلاثة ، وإذا كان الممتنعان من الملاك فإنه يرفع الأمر إلى المحافظ ([٢٥٢]) لإصدار قرار بتعيين العضوين الاحتياطيين محلهما.

([251]) قرار وزير المالية رقم ٥٣ لسنة ١٩٩٣.

([252]) أنظر : مصلحة الضرائب العقارية : التعليمات المنظمة ، ص ١٥.

ووفقاً لنص المادة ١٣ من القانون الحالى تشكل لجان الحصر والتقدير برئاسة مندوب عن المصلحة، وعضوية مندوب من كل من وزارتي المالية والإسكان واثنين من المكلفين بأداء الضريبة في نطاق اختصاص كل لجنة يختارهما المحافظ بناء على ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة. وتحدد اللائحة التنفيذية أسلوب وإجراءات عمل هذه اللجان ونطاق اختصاص كل منها. التي نصت (٢٥٣) على أن تحدد المصلحة أعداد «لجان الحصر والتقدير» اللازم تشكيلها في كل محافظة، ونطاق اختصاص كل لجنة بحسب حجم وعدد العقارات المبنية بها، ويصدر بتشكيل هذه اللجان قرار من وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص بالإسكان، وفقا لحكم المادة ١٣ من القانون.

ويشترط لصحة انعقاد كل لجنة من «لجان الحصر والتقدير» حضور أربعة أعضاء على الاقل، على أن يكون من بينهم الرئيس، وتصدر اللجنة قراراتها بالأغلبية المطلقة للأعضاء الحاضرين، وعند التساوي يرجح الجانب الذي منه الرئيس (٢٥٤).

وتتولى كل لجنة من هذه اللجان حصر العقارات المبنية الداخلة في نطاق اختصاصها، وفقا لخطة العمل التي تضعها المصلحة، وتحديد القيمة الايجارية لهذه العقارات لأغراض تطبيق القانون، وذلك بعد تقسيمها طبقا للأسس والقواعد المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة ٧ من هذه اللائحة.

([253]) المادة ١٠ من اللائحة التنفيذية .

([254]) المادة رقم ١١ من اللائحة التنفيذية.

وتختص كل لجنة بتقدير القيمة الإيجارية السنوية لجميع العقارات ([255]) ، سواء كانت مملوكة للأهالي أو الهيئات أو الحكومة ، وسواء كانت تستحق الربط بالضريبة ، أم كانت معفاة من أدائها ، مثل المساجد والكنائس والأديرة ؛ فلا يترك عقار تام أو صالح للاستعمال أو مشغول على غير إتمام دون تقدير قيمة إيجارية له.

ولقد قضى ([256]) بأنه ولئن كان من المقرر أن الإدارة تملك سلطة التقدير والربط غير أن حريتها في ذلك ليست مطلقة وإنما هي مقيدة بأن يكون ذلك مستنداً إلى أسباب موضوعية مبررة ، وأنه ليس من شك في أن هذه الأسباب تخضع لرقابة القضاء الإداري ، وإذا لم يثبت من الأوراق كما لم تقدم الجهة الإدارية الطاعنة بيان الأسس التي استند إليها القرار المطعون فيه في تقدير الإيجار والربط الضريبي عن شقة المطعون ضده وعلى وجه مغاير لما تم بالنسبة للشقق الأخرى والمثيلة بذات العقار الأمر الذي يكون معه هذا القرار قد صدر غير قائم على سبب يبرره متعين الإلغاء .

ولا ينال من ذلك محاجة الجهة الطاعنة بأن الوحدة المملوكة للمطعون ضده من المساكن ذات المستوى الفاخر حسب ترخيص بناء العقار الكائنة به فذلك مردود بأنه فضلاً عن ذلك السبب قائم أيضاً بالنسبة للوحدة المثيلة ، فإن قضاء المحكمة جرى على أن المعول عليه فى مستوى البناء هو بحقيقة الواقع ، وإذا لم تقم الجهة الطاعنة بإيداع ترخيص بناء العقار كما خلت الأوراق مما يفيد أن العقار المذكور من حيث الواقع من المستوى الفاخر ، فمن ثم يتعين الالتفات عما أثارته الجهة الطاعنة في هذا الخصوص.

---

(255) مصلحة الضرائب العقارية : التعليمات المنظمة، ص ١٩.

(256) الطعن رقم ٩٤٨١ لسنة ٤٧ ق . عليا - جلسة ١١ /٢٠٠٥/٦م - الدائرة الأولى عليا

وبعد انتهاء عملية التقدير ومراجعتها وإنشاء المكلفات والتسوية تعلن تقديرات القيمة الإيجارية بعد اعتمادها من الوزير أو من يفوضه فى الأماكن التي تحددها اللائحة التنفيذية ، ويتم نشر هذه التقديرات فى الجريدة الرسمية والإعلان وإخطار المسئولين عن إتمام هذه التقديرات نفاذاً لنص المادة ١٥ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، إذ يعلن وزير المالية ووزير الإدارة المحلية – كل فيما يخصه– أو من ينيبه كل منهما عنه فى ذلك [٢٥٧]، عن إتمام التقديرات فى الجريدة الرسمية .

ويمكن أن تعلق صورة من الإعلان الذى تم بالجريدة الرسمية عن إتمام التقديرات على باب المحافظة أو المديرية أو المجلس المحلى – بحسب الأحوال – وعلى أبواب أقسام البوليس والمراكز ومديريات الضرائب العقارية الكائن بدائرتها العقارات . ويجب أن تتضمن هذه الإعلانات تاريخ النشر بالجريدة الرسمية تبدأ من اليوم التالى لتاريخ النشر.

وفضلاً عن النشر والإعلان المذكورين ، يجب إخطار كل ممول بالتقديرات المشار إليها ، وذلك بكتاب موصى عليه على عنوانه الثابت بمأموريات الضرائب العقارية أو بالعنوان الموضح بالإقرار المقدم منه.

ويكون لكل من الممول أو الحكومة أن يتظلم من هذه التقديرات .

---

[257] وفقاً للقرار الوزراى رقم ٥٢ لسنة ١٩٩٣ ، يفوض المحافظ نيابة عن وزير المالية للقيام بالنشر.

مدة التقدير

ووفقاً لنص المادة (٤) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ تقدر القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية طبقًا لأحكام هذا القانون، ويعمل بذلك التقدير لمدة خمس سنوات، على أن يعاد ذلك التقدير فور انتهائها.

ويجب الشروع في إجراءات الإعادة قبل نهاية كل فترة بمدة سنة على الأقل، وثلاث سنوات على الأكثر، وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات إعادة التقدير.

إعادة التقدير

حرص المشرع على أن لاتؤدى إعادة التقدير بالطريقة التي تتبعها مصلحة الضرائب العقارية ، والتى لايعتد فيها بالقيمة الإيجارية الفعلية أو الحقيقية للعقار، أن تزيد التقديرات الجديدة عن التقديرات السابقة عليها زيادة كبيرة ، بفعل الأساليب التي تتبعها المصلحة أو لأسباب خارجة عن إرادة المكلف كارتفاع معدلات التضخم ،إلى الحد التي ترهق هذه الزيادة المكلف بالضريبة وتعجزه عن الوفاء بها ، لذا حرص المشرع على أن يضع حداً للزيادة التي يمكن أن تزيد بها التقديرات عند إعادة التقدير .

ووفقاً لنص المادة (٥) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ لا يجوز أن يترتب على إعادة التقدير الخمسي زيادة القيمة الإيجارية للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن عن ٣٠% من التقدير الخمسي السابق، وعلى ٤٥% من التقدير الخمسي السابق بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن.

وكانت الحكومة قد اقترحت فى مشروع القانون أن يخول الوزير سلطة توزيع الزيادة الناتجة عن إعادة التقدير على ٢٠% من التقدير السابق على عدد السنوات المقبلة بما لايزيد عن عشر سنوات ، ولم يقبل البرلمان بمجلسيه هذا النص لأنه ببساطة لا يمنع من أن تزيد التقديرات فى حالة إعادتها زيادة كبيرة ولو تجاوزت الزيادة نسبة ٢٠% عن التقديرات السابقة ، ولا تعفى الممول من تحمل الضريبة عن هذه الزيادة المفرطة ، وكل ما سمحت به أن يقوم الوزير ، بموجب السلطة التقديرية الممنوحة له، بتوزيع أعباء الضريبة الناتجة عن هذه الزيادة إلى عدد من السنوات لا يزيد عن عشرة . ولذلك اقترح مجلس الشورى أن لا يترتب على إعادة التقدير أن تزيد القيمة الإيجارية للعقارات المبنية على ٣٥% من التقدير السابق ، وهى زيادة رآها مجلس الشعب غير عادلة لأنها تسوى بين أعباء الضريبة التي تكون على العقارات المبنية المستعملة لأغراض السكن وتلك التي تستعمل فى غير أغراض السكن ، بالرغم من أن النوع الثانى من العقارات يحقق قيمة إيجارية فعلية أكبر من النوع الأول ، لذا قرر القانون فى المادة ٥ منه التمييز ، فحدد الزيادة التي لايجب أن تتجاوزها إعادة تقدير القيمة الإيجارية بواقع ٣٠% للعقارات المبنية المستعملة لأغراض السكن ، وبواقع ٤٥% للعقارات المبنية المستعملة فى غير أغراض السكن.

ولا ريب أن النص المقرر بالبرلمان أجدى للممول حال كونه يضع حداً أقصى للزيادة فى التقدير الذى تجريه المصلحة ، غير أنه لم يمنع من أن يلزم الممول بعبء الضريبة الناتجة عن هذه الزيادة فى حدها الأقصى دون أن توزع تلك الأعباء على عدد من السنوات كما كان يقترح مشروع الحكومة .

وكان من الأفضل في رأينا أن يدمج المشرع الميزتين في نص واحـد ، فيقرر الحد الأقصى للزيادةعند إعادة التقدير ، مـع السـماح بتوزيـع هـذه الزيادة على عدد من السنوات مراعاة لظروف الممولين.

الفصل الثانى

الطعن

الحق فى الطعن

للمكلف بأداء الضريبة ، وفقاً لنص المادة ١٦ من قانون الضريبة العقارية الصادر بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، الحق في الطعن على تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه خلال الستين يومًا التالية لتاريخ الإعلان طبقًا للمادة (١٥) من هذا القانون، وذلك بطلب يسلم لمديرية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار أو إحدى المأموريات التابعة لها مقابل إيصال أو بكتاب موصي عليه بعلم الوصول يرسل إلى المديرية ([٢٥٨])، على أن يؤدي الطاعن مبلغًا مقداره خمسون جنيهًا كتأمين لنظر طعنه يرد إليه عند قبول الطعن موضوعًا.

وكان المشروع المقدم من الحكومة ينص على أن يكون الطعن خلال ستين يوماً التالية لتاريخ الإعلان طبقاً للمادة ١٦_ التى تقابل المادة ١٥ من القانون– عن إتمام التقديرات بالجريدة الرسمية ، ثم صدر القانون بعد أن حذفت عبارة " عن إتمام التقديرات بالجريدة الرسمية" للتدليل على أن ميعاد الطعن يبدأ من تاريخ إخطار المكلف بالتقديرات كما تقضى بذلك الفقرة الأخيرة من المادة ١٥ بكتاب موصى عليه بعلم الوصول ، لما فى ذلك

([258]) الطعن رقم ١٠٠٣ لسنة ١٢ ق جلسة ١٩٦٩/١٢/٢٠، إذ قضت المحكمة الإدارية العليا بأن " قرارات مجالس المراجعة الصادرة فى ظل حكم المادة ١٦ من القانون قم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لا يتأتى اختصامها قضائياً إلا فى مواجهة وزير الخزانة باعتباره الممثل القانونى للوزارة وما يتبعها من إدارات وأجهزة لم يمنحها القانون الشخصية الاعتبارية ، ومن بينها مجالس المراجعة المشار إليها".

الإخطار من ضمانة على تحقق العلم اليقيني للمكلف بالتقديرات التي على أساسها تتحدد الضريبة المستحقة عليه ، لأن الإعلان بالجريدة الرسمية لا يحقق للكافة العلم اليقيني بهذه التقديرات ، حيث لا يطلع على هذه الجريدة إلا المختصون أو من لأعمالهم صلة مباشرة تقتضي متابعة أعدادها بانتظام.

ولقد نصت المادة ١٣ من اللائحة التنفيذية للقانون على أن تقوم المصلحة بالنشر في الجريدة الرسمية عن إتمام تقديرات القيمة الايجارية التي تقررها لجان الحصر والتقدير المشار اليها في المادة ١٣ من القانون بعد اعتمادها من الوزير او من يفوضه.

وتعلن مديريات الضرائب العقارية عن التقديرات التي تقررها لجان الحصر والتقدير في مقار كل من مديريات الضرائب العقارية والمأموريات التابعة لها الواقع بدائرتها العقارات ومجالس المدن والأحياء وأجهزة المدن الجديدة ومقار المجالس الشعبية المحلية، وكذلك الموقع الالكتروني للوزارة والموقع الالكتروني لمصلحة الضرائب العقارية بشبكة المعلومات الدولية، على أن يتضمن الإعلان تاريخ النشر بالجريدة الرسمية عن إتمام هذه التقديرات ورقم العدد المنشور فيه.

وعلى مأموريات الضرائب العقارية الالتزام بإخطار كل مكلف يقع عقاره في دائرة اختصاصها بالتقديرات المشار اليها والضريبة المقدرة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول على عنوان المراسلة الثابت بسجلاتها او بالاقرار المقدم منه، على ان يوضح بالإخطار تاريخ حصول النشر بالجريدة الرسمية ورقم العدد المنشور فيه. وذلك بمجرد حصول النشر بالجريدة الرسمية.

واعتبرت اللائحة التنفيذية أن الضريبة واجبة الأداء بمجرد حصول النشر.

وللمكلف – سواء كان مالكاً أم منتفعاً بالعقار – أن يتظلم من تقدير القيمة الإيجارية للعقار ، باعتبار أن كلاً من المالك والمنتفع صاحب حق عيني على العقار المبنى محل الضريبة .

ولا يدخل فى مفهوم الممول المستأجر [٢٥٩] الذى لا يكون له علاقة مباشرة بالضريبة ، وإنما مسئوليته تابعة لالتزام الممول الأصلى بالضريبة ، ذلك لأن مستأجر العقار ليس من المخاطبين أصلاً بقانون الضريبة على العقارات المبنية ، ولا يعد مديناً بها أو مكلفاً بأدائها ، ولا تنهض بالتالى صفته كمستأجر لإحدى وحدات العقارات سنداً له فى الطعن على تقدير القيمة الإيجارية السنوية للعقار [٢٦٠].

ولقد كان القانون الملغى يتيح للممول أن يتظلم من التقديرات خلال ستة أشهر من تاريخ نشر هذه التقديرات فى الجريدة الرسمية ، الذى يعقبه إخطار الممول فى التاريخ المحدد ، فإن لم يتم الإخطار فى الميعاد يكون التظلم خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إتمامه [٢٦١]، ذلك لأنه وإن كان المشرع قد نص على سريان ميعاد الطعن أمام مجلس المراجعة المختص من تاريخ نشر التقديرات فى الجريدة الرسمية ، ورتب على انقضاء ستة أشهر من تاريخ هذا النشر صيرورة التقدير نهائياً ، فإن النشر المقصود هو النشر الذى

---

(259) راجع الكتاب الدورى الصادر عن مصلحة الضرائب العقارية ، رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٤.

(260) الطعن رقم ٣٠٦٨ لسنة ٤٥ عليا، وحكم النقض فى الطعن رقم ١١٢٧١ لسنة ٤٧ ق جلسة ٢٠٠٥/٢/١٢.

(261) أنظر فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع ملفها رقم ٣٣٩/٢/٣٧ مشار إليها فى كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٥ لسنة ١٩٨٧ بشأن تحديد ميعاد الطعن فى قرارات لجان تقدير الضريبة على العقارات المبنية وأثر التخلف عن إخطار صاحب الشأن بتقدير الضريبة.

يعقبه إخطار الممول بمقدار الضريبة التى ربطت عليه خلال مدة لا تجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ النشر ، فإن لم يتم هذا الإجراء الجوهرى ، ولم يخطر الممول بمقدار الضريبة على عنوانه المبين بالإقرار المقدم منه فإن ميعاد التظلم المشار إليه لايسرى فى حقه إلا بعد ثلاثة أشهر من تاريخ إتمام الإخطار ، باعتبار أن هذا الإخطار هو الذى تحقق به العلم اليقينى بمقدار الضريبة ، وبتاريخ النشر فى الجريدة الرسمية ، خاصة وأن ما ينشر هو تحديد القيمة الإيجارية للعقار ، وليس مقدار الضريبة المستحقة على كل ممول ([262]).

يؤكد ذلك أنه يجب أن يرفق بالتظلم المقدم من الممول قسيمة دالة على أداء تأمين قدره ٥% من الضريبة المتظلم منها ، مع جبر كسرنصف الجنيه بالزيادة على أن لا يقل التأمين عن خمسين قرشاً ، ولا يزيد على عشرين جنيها ، وذلك ضماناً لجدية التظلم ، وهو أمر لا يأتى إلا بإخطاره ([263])، على أن يرد هذا التأمين عند إجابة المتظلم لطلباته ، ولا يحول التظلم دون آداء الضريبة المقررة فى المواعيد المحددة إعمالاً لقاعدة الدفع أولاً ثم المعارضة.

ولقد نصت المادة ١٤ من اللائحة التنفيذية للقانون الحالى على أن للمكلف بأداء الضريبة الحق في الطعن على تقدير القيمة الايجارية للعقار أو

---

(262) الحكم فى الطعن رقم ٩٨٣ لسنة ٣٧ ق ، جلسة ١٩٩٥/٣/١٩.

(263) قضت المحكمة الإدارية العليا فى الطعون أرقام ٩٨٣ لسنة ٣٧ ق ، ١٢٧٤ لسنة ٣٧ ق جلسة ١٩ مارس ١٩٩٥ بأن " ميعاد الطعن فى قرارات لجان تقير الضريبة على العقارات المبنية أمام مجلس المراجعة المختص يكون ستة أشهر من تاريخ نشر التقديرات فى الجريدة الرسمية الذى يعقبه إخطار الممول فى التاريخ المحدد ، فإن لم يتم الإخطار فى الميعاد يكون التظلم خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إتمام الإخطار".

جزء منه امام لجان الطعن المنصوص عليها في المـــادة ١٧ مـــن القـــانون، وذلك خلال الستين يوما التالية لتاريخ الاعلان عن تقديرات القيمة الايجارية.

كذلك يمكن وفقا للقانون الحالى أن تتظلم الحكومة من هذا التقـــدير إذا تبين لها أن لجنة التقدير قد قدرت إيجاراً أقل مما جاء فى عقود الممـــولين أو فى قرارات لجان تحديد الإيجار أو عدم مطابقة الإيجار لحالات المثـــل ، أو عندما يتبين لها وجود فروق ملحوظـــة فـــى التقـــدير ، أو أن التقـــديرات لا تتناسب مع مشتملات العقار ووصفه ومساحته. حيث نصت الفقرة الثانية من المادة ١٦ المشار عليها بأنه " ولمديريات الضرائب العقاريـــة بالمحافظـــات الطعن على هذه التقديرات في الميعاد المنصوص عليه في الفقرة الســـابقة إذا رأت أن تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه أقل من القيمـــة الحقيقيـــة، وذلك بمذكرة يقدمها مدير مديرية الضرائب العقارية إلـــى الـــوزير أو مـــن يفوضه".

وكان التظلم من الحكومة وفقا للقانون الملغى يتم بمـــذكرة يقـــدمها مدير القسم المالى بالمحافظة أو بمجلس المدينة مبيناً فيها أســـباب الـــتظلم ، ويختص مجلس المراجعة بنظر هذه التظلمات.

الفصل فى الطعون

وفقاً لنص المادة (١٧)من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ تفصـــل فـــي الطعن لجنة أو أكثر تسمى (لجنة الطعن) .

وكان القانون الملغى يسند الاختصاص بالفصل فى الطعون لمجلس يسمى مجلس المراجعة ، رأى القانون الجديد أن يطلق عليه اسم لجنـــة الطعـــن . ولعل تغيير الاسم يقصد به توحيد مسمى اللجان التى تنظر الطعون الضريبية

في مجال ضرائب الدخل ، إذ أن اللجنة التى تنظر طعون ضرائب الدخل المنقول وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسمى بلجنة الطعن ، فقد رؤى أن تسمى كذلك اللجنة التى تنظر طعون ضرائب الدخل العقارى أو غير المنقول بجنة الطعن .

كما أن فى وصف المجلس بمجلس المراجعة إشارة غير مقبولة قد يفهم منها أن غاية عمل هذا المجلس هو مجرد مراجعة التقدير لبيان مدى ملاءمتها ، مما يعنى أنه فى إطار هذه المراجعة يمكن أن تزيد التقديرات لا أن تخفض، بينما تدل عبارة لجنة الطعن على أن هذه اللجنة ذات اختصاص محدد هو بحث طعن المتظلم من التقديرات إحقاقاً للحق، وبما لا يؤدى إلى أن يضار الطاعن بطعنه إعمالاً للقواعد العامة لنظر الطعون.

وبدلاً من أن كان لكل مديرية أو محافظة مجلس واحد للمراجعة ، فقد قرر القانون الجديد (٢٦٤) أن تتشكل لنظر الطعون فى كل محافظة لجنة أو أكثر . وذلك تيسيراً على الطاعنين لتكون اللجان قريبة من مقار إقامتهم ، بدلاً من تكليفهم أعباء ومشقة الانتقال إلى مقر لجنة الطعن فى عاصمة المحافظة ، وخاصة إذا كانت بعيدة عن تلك المقار.

وقد يقال إن وجود لجنة طعن واحدة فى كل محافظة أفضل من تعدد لجان الطعن ، لما فى وجود لجنة طعن واحدة من مزايا ، فهى تقلل التكلفة الإدارية التى تتكبدها الحكومة لإنشاء وإدارة اللجان المتعددة وما تحتاجه من مبالغ مالية للإنفاق على تجهيزاتها المادية ومكافآت أعضائها ، كما أن وجود

---

(264) كان مشروع القانون المقدم من الحكومة ينص فى المادة ١٨ منه على أن تفصل فى الطعن لجنة الطعن ، مما كان يتمشى مع ما كان سائداً فى القانون الملغى بوجود مجلس واحد للمراجعة فى كل محافظة .

لجنة طعن وحيدة يضمن وحدة المبادئ التى تستند إليها هذه اللجان وما تحققه من مساواة فى المعاملة الضريبية بين جميع المكلفين ، وتحد من التضارب فى الآراء الناشئ عن تعدد اللجان .

وهذا القول مردود عليه بأن التكاليف التى تتكبدها الحكومة فى الإنفاق على أكثر من لجنة طعن له مردود إيجابى يتمثل فى تحسين العلاقة بين المكلف ومصلحة الضرائب بتحقيق العدالة التى تؤدى إلى مبادرة المكلف بدفع الضريبة وتقليل اللجوء إلى القضاء ، مما يزيد من حصيلة الضريبة التى تؤدى فى ميعادها ، ويقلل من التكلفة المالية التى تتحملها الحكومة نتيجة زيادة الدعاوى المنظورة أمام القضاء لعدم قبول قرار لجنة الطعن الوحيدة.

وأن وجود أكثر من لجنة طعن ، وإن كان سلطة جوازية لوزارة المالية تلجأ إليها عند الحاجة حيث أتى المشرع بكلمة(أو) وهى تدل على التخيير ، يضمن أن تنظر كل لجنة فى محيط اختصاصها الجغرافى الطعون المتعلقة بالعقارات الكائنة فى هذا الاختصاص ، على ضوء ما تتمتع به المناطق المختلفة من خصائص مميزة ، تجعل تقدير العقارات فى مركز أو مدينة معينة يختلف عن تقدير العقارات فى باقى المراكز والمدن بالمحافظة ، وفى ذلك تحقيق للعدل .

وأن اتباع لجان الطعن المختلفة إدارة مركزية واحدة تابعة لوزارة المالية يقضى على التخوف من اختلاف المبادئ القانونية والمعايير الموضوعية التى يمكن أن تحدث بسبب تعدد لجان الطعن ، حيث يقع على هذه الإدارة المركزية مهمة توحيد المبادئ وتعميمها على اللجان المختلفة.

وتشكل بقرار من وزير المالية في كل محافظة برئاسة أحد ذوي الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بالمصلحة، وعضوية أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة، وممثل لوزارة الإسكان واثنين من المهندسين الاستشاريين في المجال الإنشائي أو من ذوي الخبرة في مجال تصميم العقارات المبنية يختارهما المحافظ بناء على ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة.

ولقد اختلف تشكيل لجنة الطعن كثيراً عما كان عليه تشكيل مجلس المراجعة ، فحين كان مجلس المراجعة يتكون من من موظفين وملاك المبانى ، فقد أصبح تشكيل لجنة الطعن واسعاً ليشمل اثنين حكوميين ، هما أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة ، وممثل لوزارة الإسكان ، واثنين من غير الحكوميين قد يكونا إما من المهندسين الاستشاريين فى المجال الإنشائى أو من ذوى الخبرة . وبذلك تكون لجنة الطعن أقرب إلى جهاز خبرة فنية منه كجهة إدارية مختصة بنظر طعن قضائى ، حيث يغلب على تشكيلها أعضاء معنيين بشئون سوق العقارات .

وحتى لا تتأثر اللجنة بتبعيتها لوزير المالية الذى يصدر قرار إنشائها ، فقد رؤى أن يرأسها أحد ذوى الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بمصلحة الضرائب العقارية ، كما أن اختيار أعضاء اللجنة لا ينفرد به وزير المالية بل يشاركه كل من وزير الإسكان ، والمجلس الشعبى المحلى والمحافظ المختص فى اختيار عدد من الأعضاء.

وإذا كنا نفهم السبب وراء أن لا يكون رئيس لجنة الطعن من غير العاملين الحاليين بمصلحة الضرائب العقارية لتوفير قدر من حياد اللجنة مطلوب لسلامة أعملها ، إلا أننا لا نفهم الداعى وراء اشتراط أن لا يكون

هذا الرئيس من بين العاملين السابقين بالمصلحة المذكورة ، وقد انقطعت علاقته بالعمل لديها ولم يعد تابعاً لها ، مع ما يتمتع به من خبرة اكتسبها طوال مدة عمله السابقة ، وهى خبرة تفيد فى أعمال اللجنة ، حرمت منها بسبب الشرط المتشدد الذى قرره مجلس الشعب عند إقرار النص([٢٦٥]) .

وضماناً لحيدة هؤلاء الأعضاء فقد نصت الفقرة الثانية من المادة ١٦ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على أنه لا يجوز الجمع بين عضوية لجنة الحصر والتقدير وعضوية لجان الطعن.

ولقد استبعد القانون الجديد مشاركة الملاك فى عضوية لجان الطعن ، على خلاف ما رأت الحكومة فى مشروعها وأيدها فى ذلك مجلس الشورى ، وكان هذا الاستبعاد استجابة لانتقاد بعض الكتابات ([٢٦٦]) مشاركة الملاك فى لجان الطعن أو لجان الحصر والتقدير لأنهم يعطلون عمل اللجان بسبب تخلفهم ، وما يترتب عليه من إجراءات تعيين من يحل حلهم إذا تكرر ذلك ، كما دلت التجربة على أنه يندر أن يوجد من بين الملاك من يلازم هذه اللجان باستمرار ، ويتحمل أعباء معاينة العقارات والإطلاع على المستندات ، فضلاً

([265]) تعرض النص الخاص بتشكيل اللجنة لأكثر من تعديل ، فقد جاء بمشروع القانون المقدم من الحكومة فقد نصت المادة ١٨ منه على أن تفصل فى الطعن لجنة تسمى لجنة الطعن تشكل بقرار من الوزير فى كل محافظة برئاسة أحد ذوى الخبرة فى مجال الضرائب العقارية يرشحه رئيس المصلحة وعضوية أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة وممثل لكل من وزارتى المالية والإسكان وأحد العاملين بالوحدة المحلية الواقع فى دائرتها العقار واثنين من المكلفين بأداء الضريبة يختارهما المحافظ المختص.
وأجرى مجلس الشورى تعديلاً على هذا التشكيل ورد فى المادة ١٨ ، حيث اكتفى بأن يكون الممثل لوزارة الإسكان وحدها دون وزارة المالية .
ثم جاء نص المادة ١٨ من القانون بعد إقراره من مجلس الشعب وقد غاير بصورة جوهرية من تشكيل اللجنة على النحو الوارد بالمتن.

([266]) كمال الجرف، ص ٥٠٤– ص ٥٠٥.

عن أنه يغلب على عمل اللجنة الطابع الإدارى الذى يعتمد أساساً على عقود الإيجار ، مما لايحتاج تدخل الغير فيه.

وفى رأينا أن مشاركة الملاك فى هذه اللجان ضرورية للتعبير عن وجهة نظر الممولين الذين يمثلون فى التقدير والمراجعة ، من خلال إطلاع هذه اللجان على الظروف الخاصة بكل بلدة ، ومستوى الإيجارات فيها ، وهو أمر لاغنى عنه إذا أحسن تطبيقه ، لكى تأتى أعمال اللجان دقيقة ومتفقة مع الواقع كلما أمكن .

ولم يكن للخوف من تغيير بعض الأعضاء أو امتناعهم عن التوقيع من محل فى ظل القانون الملغى ، إذ كان يعين الأعضاء الاحتياطيون فى نفس الوقت الذى يعين فيه الأعضاء الأصليون ، ومن ثم تأخذ إجراءات حلول العضو الاحتياطى محل العضو الأصلى وقتاً طويلاً ، كما أن امتناع العضو عن التوقيع لا يؤثر كثيراً فى عمل هذه اللجان لأن قراراتها تصدر بالأغلبية.

ولا يكون انعقاد لجنة الطعن – فى ظل القانون الحالى – صحيحًا إلا بحضور أربعة أعضاء من بينهم الرئيس، وتصدر قرارات اللجنة بأغلبية أصوات الحاضرين.وعند التساوى يرجح الجانب الذى فيه الرئيس.

ويجب أن تصدر اللجنة قرارها خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تقديم الطعن ويكون نهائيًا. وهذا الميعاد تنظيمى لم يرتب المشرع على الإخلال به أى جزاء ، مما يعنى أنه لا بطلان لقرار اللجنة الذى يصدر بعد ثلاثين يوماً من تاريخ الطعن . وغاية المشرع من تحديد الميعاد التنظيمى هو حث لجنة الطعن على التعجيل بالفصل فى الطعن ضماناً لسرعة تحقيق المراكز الضريبية لكل من المكلف والمصلحة.

ولقد بينت اللائحة التنفيذية إجراءات عمل لجان الطعن فنصت المادة ١٦ منها على أن يكون مقر لجان الطعن في مديرية الضرائب العقارية، وللجنة معاينة العقارات المطعون في تقدير قيمتها الإيجارية والاطلاع على كل الأوراق والمستندات التي تقدم إليها أثناء انعقادها والتي تكون ذات علاقة بموضوع الطعن، ولها استدعاء الطاعن لمناقشته إذا لزم الأمر.

كما نصت المادة ١٧ من اللائحة على أن تشكل أمانة فنية لكل لجنة طعن يصدر بها قرار من رئيس المصلحة، ويجب أن تمسك السجلات الآتية:

أ - سجل قيد الطعون المقدمة من المكلفين بأداء الضريبة أو المديريات وتقيد به الطعون حسب تاريخ ورودها، ويجب ان يتضمن القيد البيانات الخاصة بكل طعن وإثبات المستندات المقدمة من المكلف بأداء الضريبة ومسمياتها ورقم قسيمة سداد التأمين وتاريخها.

ب - سجل محاضر الجلسات، وتدون فيه المداولات التي تدور في كل جلسة وسجل القرارات التي تنتهي اليها اللجنة.

ج - سجل لقيد إخطارات المكلفين بأداء الضريبة بقرار اللجنة.

د - أي سجلات أخرى تتطلبها طبيعة العمل باللجنة.

وتقوم أمانة لجنة الطعن بإخطار المكلف بأداء الضريبة بقرار اللجنة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول على النموذج المعد لذلك، مع اخطار المديرية المختصة للتنفيذ.

والعبرة بالقيمة الإيجارية للعقار فى تاريخ صدور قرار لجان التقدير المتظلم منه ، لا بالتقدير الذى عليه العقار وقت نظر لجنة الطعن هذا التظلم ، ذلك لأن لجنة الطعن تعتبر هى الجهة الاستئنافية التي يلجأ إليها المكلف للطعن على قرارات لجان التقدير . والأصل أن الجهة الاستئنافية التي يعرض عليها التظلم من عمل قانونى معين إنما ينحصر اختصاصها فى

العمل المعروض عليها من حيث موضوعه وسببه وأطرافه ، لما كانت لجنة الطعن([٢٦٧]) جهة إدارية اختصاصها نظر التظلمات التي يقدمها ذوو الشأن من القرارات التي تصدرها لجان التقدير .

ومن ثم تعتبر بمثابة هيئة استئنافية للجان التقدير ، ولا يكون للجنة الطعن من الناحية الشكلية أن تعدل فى قرارات لجان التقدير ، استناداً إلى أن القيمة الإيجارية للعقارات قد تغيرت بعد صدور قرارات لجان التقدير المطعون فيها [٢٦٨]؛ وإلا كان قرارها الصادر فى هذا الشأن مشوباً بعيب تجاوز السلطة ، ومن الناحية الموضوعية فإن ضريبة العقارات المبنية ، وإن كانت فى الأصل من ضرائب الدخل ، ووعاؤها هو القيمة الإيجارية السنوية للعقار ، قد حدد المشرع القيمة الإيجارية تحديداً حكمياً على أساس ثباتها لمدة خمس سنوات من تاريخ الحصر الأول ، ولم يعتد المشرع بعد التقدير الأول بما يحدث من تغيير فى هذه القيمة نتيجة لتقلب الأسعار أو تغير الظروف ، إلا إذا كان يرجع لأحد الأسباب التي نص عليها فى المادة ١٩ منه ، وهو أن يصبح العقار معفى من الضريبة وفقاً لحكم المادة ١٨ منه ، أو إذا هدم العقار أو تخرب كلياً أو جزئياً إلى درجة حالت دون الانتفاع بالعقار كله ، أو

---

(267) وقد أفتى مجلس الدولة بهذا المضمون بالنسبة لمجلس المراجعة الذى حلت محله لجنة الطعن فى القانون الجديد ، واختصت بالاختصاصات التي كانت موكولة له. راجع فى هذا الشأن : فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الشئون البدية والقروية رقم ٤٣٧ فى ١٩٥٧/١/٢.

(268) قضت محكمة القضاء الإدارى فى الطعن رقم ١١٥٣ لسنة ١٢ ق ، جلسة ١٩٦٠/٦/١٤ بأن "القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤- يوجب أن يكون تقدير العوائد على أساس القيمة الإيجارية السنوية الواردة بعقود الإيجار إذا كانت خالية من شبهة الصورية ، أو على أساس المثل ، أما إذا لم يكن هناك عقود إيجار وتعذر الوقوف على إيجار المثل بسبب عدم وجود المثيل له ، كما هو الحال فى المبانى التي تنشأ لأغراض غير سكنية كالمصانع والمدارس والمستشفيات فإنه لامناص فى هذه الحالة من تقدير الإيجار على أساس نسبة مئوية من تكاليف المبنى تمثل فائدة رأس المال الذى انفق فى تشييد المبنى.

جزء منه ، أو إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقـارات المبنيـة غير مستغلة أو منتفع بها.

وفيما عدا هذه الأحوال لا يعتد بالقيمة الإيجارية الفعلية ، وإنما بالقيمـة الإيجارية المفترضة ، وطوال الخمس سنوات التالية ، ومن ثم فإنه لا يجـوز القول من الناحية الموضوعية بحق لجنة الطعن الطعن فى تعـديل قـرارات لجان التقدير للعقار بعد صدور تلك العقارات وأثناء نظـر الـتظلم . أى أن لجان الطعن محكومة بالنظر فى التظلم على ضوء القيمة الإيجاريـة التـي كانت قائمة عند إصدار قرار لجنة التقدير.

وتصدر اللجنة قراراتها بالأغلبية المطلقة ، وعند التسـاوى يـرجح الرأى الذى يؤيده الرئيس ، وتكون قـرارات المراجعـة نهائيـة ، ولكنهـا كقرارات إدارية يجوز ([٢٦٩]) الطعن فيها أمام القضاء الإدارى.

الطبيعة القانونية لمجلس المراجعة

اختلف الرأى فى ماهية الطبيعة القانونية لمجلس المراجعة ، فيـذهب رأى إلى أن هذا المجلس جهة إدارية ذات اختصاص قضـائى تقـوم علـى الفصل فى حقوق ثابتة لأصحاب الشأن ، وتحـوز أحكامهـا قـوة الشـىء المقضى به ، بحيث تعتبر عنوان الحقيقة فيما قضت بـه ، وتحمـل بـذاتها القرينة على أنها صدرت صحيحة بناءً على إجراءات سليمة.

([269]) قضت المحكمة الإدارية العليا فى الطعون أرقام ٩٨٣ لسـنة ٣٧ ق، و١٢٧٤ لسـنة ٣٧ ق، و١٣١٢ لسنة ٣٧ ق جلسة ١٩ مارس ١٩٩٥ بأن" القرار الصريح الذى يصـدره مجلس المراجعة عن التظلم بوصفه قراراً نهائياً ، هو الذى يرد عليه الطعن بالإلغاء أمـام القضاء الإدارى فى المواعيد ووفقاً للإجراءات المقررة ، و لاتسرى فى هذا الشأن فكـرة القرار الضمنى بفوات ستين يوماً من تاريخ تقديم التظلم دون الرد على المتظلم".

بينما يرى آخرون ، وهو الراجح فى نظرنا، أن مجلس المراجعة جهة إدارية يصدر بتشكيلها قرار إدارى. وأن رئاسة اللجنة يتبوأها موظف من وزارة المالية ، كما أن قراراتها تصدر بالأغلبية المطلقة فإذا تساوت رجح الرأى الذى يؤيده الرئيس ، مما يعنى أن وزارة المالية هى الخصم والحكم فى ذات الوقت ، ويسبغ الطبيعة الإدارية على عمل هذه اللجان.

وهو الأمر الذى لايختلف فى الطبيعة الإدارية بالنسبة للجان الطعن وفقاً للقانون الحالى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

ولا يحاج فى ذلك بأن عنصر الحياد متوافر فى كون عضو مجلس الطعن لا يكون من بين الموظفين الذين يباشرون عمليات التقدير من قبل ، لأن كلاً من عضو لجنة التقدير أو لجنة الطعن تابع للحكومة ، ويفصل فى نزاع الحكومة طرف فيه ، وهو الذى يتلقى تعليماته من هذه الحكومة ، وليست لدية الحصانة أو الضمانة القانونية التى للقضاة ، مما يجعل عمله أدنى درجة من القضاء ، فهو عمل إدارى يضمن تنظيمه بالقدر الذى يحقق الغاية منه ، دون أن يرفعه إلى مرتبة الجهة الإدارية ذات الاختصاص القضائى كما فعل ذلك قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنص صريح فيما يتعلق بلجان الطعن.

الطعن فى قرارات لجنة الطعن

يعتبر القرار الصادر من لجنة الطعن من القرارات الإدارية النهائية يمكن الطعن عليه بالإلغاء أمام القضاء الإدارى فى المواعيد ووفقاً للإجراءات المقررة فى قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ باعتباره الشريعة العامة لتنظيم الطعون فى القرارات الإدارية.

ولقد نص القانون الحالى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٧ صراحة فى المادة رقم (٧) منه على اختصاص القضاء الإدارى دون غيره فى المنازعات التي تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون.

ولقد رؤى النص على اختصاص القضاء الإدارى لا محكمة القضاء الإدارى بنظر المنازعة الضريبية ، لما فى النص على نوع القضاء لا المحكمة من ميزة تحديد طبيعة المنازعة بأنها إدارية تاركاً لمجلس الدولة شأن فى تحديد المحكمة المختصة على ضوء المنازعة المتعلقة بها .

كما حرص القانون على أن يقصر الاختصاص القضائى لنظر المنازعة على القضاء الإدارى دون غيره، حتى يوصد الطريق أمام من يحاول إثارة الخلاف على اختصاص جهة القضاء العادى ببعض المنازعات المتعلقة بهذه الضريبة

وإذا أسند المشرّع إلى محكمة معينة الاختصاص بنظر نزاع معيَّن فإنه يستهدف تخويلها دون سواها الفصل في هذا النزاع وما يعلق به ويتفرَّع عنه من منازعات وذلك تطبيقاً للأصل العام بأن قاضي الأصل هو قاضي الفرع بحيث تكون المحكمة المختصة بحيث تكون المحكمة المختصة بالدعوى الأصلية مختصة كذلك بالمسائل المرتبطة بها أو المتفرعة عنها إلا ما يستثنى بنصٍ خاص وذلك بهدف تركيز عناصر المنازعة في اختصاص جهة قضائية واحدة أو محكمة واحدة بما يكفل سرعة الفصل فيها ويحول دون تقطيع أوصالها أو توزيعها بين محاكم أو جهات قضاء مختلفة قد تصدر أحكاماً متناقضة .

ومن ثم فإن الفصل في مسألة عدم اعتداد مصلحة الضرائب باتحاد الملاك الذي يرأسه المطعون ضده بغية تحديد المخاطب والمسئول عن أداء الضريبة المشار إليها فإن هذه المسألة تعد فرعاً من النزاع الأصلي وهو

المنازعة الضريبية القائمة بين المطعون ضده والجهة الإدارية الطاعنة وتختص بها المحكمة الابتدائية بهيئة تجارية باعتبار أن قاضي الأصل هو قاضي الفرع (٢٧٠).

ويكون التظلم من هذا القرار خلال ستين يوماً من تاريخ صدوره ، ولايسرى فى هذا الشأن فكرة القرار الضمنى بالرفض بفوات ستين يوماً من تاريخ تقديم التظلم إلى قرار مجلس المراجعة (٢٧١) .

ومن ثم يكون للممول الحق فى الطعن أمام القضاء الإدارى على قرار لجنة الطعن إلى حين فوات ميعاد الستين يوماً على صدور هذا القرار، فإذا لم يصدر المجلس هذا القرار فلا يجوز لمصلحة الضرائب العقارية التذرع

---

(270)حكم الإدارية العليا فى الطعن رقم ٦٣٦٢ لسنة ٤٥ ق. عليا ـ جلسة ١٥ /٢٠٠٢/٣م ـ الدائرة الأولى عليا .

(271) راجع : حكم المحكمة الإدارية العليا فى الطعون أرقام ٣٨٩ لسنة ٣٧ ق، و١٢٧٤ لسنة ٣٧ ق ، ١٣١٢ لسنة ٣٧ ق جلسة ١٩٩٥/٣/١٩ ، مشار إليها فى مؤلف: د. شكرى محمد سيد : الوجيز فى أحكام الضريبة العقارية ، غير محدد اسم الناشر ، القاهرة ، ١٩٩٧، ص ٩٧– ص ٩٩.

ولقد قضى بأن " التظلم من قرارات لجان التقدير أمام مجلس المراجعة المختص خلال الميعاد المشار إليه هو حق مقرر لكل من الحكومة والممولين على السواء وفق ما نصت عليه المادة (١٥) وقد بينت هذه المادة والمواد التالية لها وكذلك المادة ٤ وما بعدها من قرار وزير المالية والاقتصاد رقم ٣٤ لسنة ١٩٥٤ بتنفيذ أحكام القانون المشار إليه شروط وإجراءات تقديم التظلم وميعاد تحقيقه ووجوب إخطار المتظلم بذلك وتشكيل مجلس المراجعة والشروط اللازم توافرها فى أعضائه وكيفية اختيارهم وإجراءات عمل المجلس والأغلبية اللازمة لإصدار قراراته ونصت المادة ٢٠ على أن تكون قرارات مجلس المراجعة نهائية ومن ثم فإن القرار الصريح الذى يصدره مجلس المراجعة من التظلم بوصفة قراراً نهائياً هو الذى يرد عليه الطعن بالإلغاء أمام القضاء الإدارى فى المواعيد ووفقاً للإجراءات المقررة ، ولا تسرى فى هذا الشأن فكرة القرار الضمنى بالرفض بفوات ستين يوما من تاريخ تقديم التظلم دون الرد على المتظلم ، كما رتب المشرع على التظلم أمام مجلس المراجعة حكماً واجب التطبيق بقوة القانون وهو أن تؤدى الضريبة المقررة قبل التعديل فى المواعيد المحددة لها إلى أن يصدر قرار مجلس المراجعة فى التظلم حسبما أفصحت المادة ١٥ فى عجزها عن ذلك .أنظر حكم الإدارية العليا فى الطعن رقم ٤٥٣٤ لسنة ٤٧ ق . عليا ـ جلسة ٢٠٠٤/٢/٢٨م – الدائرة الأولى

باعتبار قرار المجلس قد جاء لصالحها لأن تراخى اللجنة عن إصدار القرار لاتعنى قبولها لتقديرات المصلحة .

ومن ثم تضحى التقديرات نهائية إما بفوات ميعاد ستين يوماً على تاريخ إعلان المكلف بتقديرات القيمة الإيجارية للعقار دون طعن على هذه التقديرات أمام لجنة الطعن المختصة ، أو بفوات ميعاد ستين يوماً على تاريخ إعلانه بقرار هذه اللجنة دون طعن أمام المحكمة المختصة. وتتحصن قرارات التقدير تلك ، وتستمر – استقراراً للأوضاع – خلال المدة المقررة للتقدير العام ، مما مؤداه عدم جواز إعادة تقدير هذه القيمة.

وترتيباً على ذلك فإن (٢٧٢) كون العقار معفى بسبب ملكية الحكومة له، ثم انتقاله إلى ملكية القطاع الخاص ، يترتب عليه خضوع هذا العقار للضريبة على أساس آخر تقدير عام لقيمته الإيجارية وفق الحصر العام قبل انتقاله إلى ملكية القطاع الخاص، طالما كان عمل الحصر العام نافذاً فى تاريخ انتقال ملكية هذا العقار ، ولم يطرأ عليه ما يلزم مالكه الجديد بتقديم إقرار سنوى يوجب الحصر الخاص لمراعاة ما طرأ عليه من تغيير .

---

(272) بذلك أفتت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بفتواها رقم ٦٢٩ بتاريخ ٢٠٠٤/٧/٢٨، جلسة ٢٠٠٤/٢/١١، الملف رقم ٢٢٣/٢/٧. وذلك فى حالة انتقال ملكية الشركة المصرية للاتصالات السلكية واللاسلكية ومحطات توليد الكهرباء وشبكات الجهد العالى والمنخفض بالإسكندرية من الدولة إلى شركة مساهمة بالقانونين رقم ١٨ و١٩ لسنة ١٩٩٨.

الباب الثالث

الإعفاء من الضريبة ورفعها

تمهيد وتقسيم

تقتضى متطلبات العدالة أن لاتخضع كافة العقارات المبنية للضريبة ، بل يلزم التمييز بينها تبعاً لاختلاف المراكز الضريبية لملاكها أو المنتفعين بها ؛ حيث تتفاوت مساحات العقارات ما بين الضيق والسعة ، كما تختلف أوجه استعمالها ما بين السكن الشخصى أو العائلى والاستثمار . بل إن من العقارات ما يتجاوز نفعه حدود مصلحة مالكه إلى مصالح الغير كالعقارات المستعملة مقاراً للعبادة أو معاهد للتعليم ، مما يقتضى أن تخضع بعض العقارات للضريبة ويعفى بعضها الآخر تبعاً للسياسة التشريعية التي تنتهجها الحكومة.

كما أن التقرير بخضوع عقار للضريبة ليس قراراً مؤبداً يوجب على مالكه أو المنتفع به أن يؤدى الضريبة دائماً أبداً ، حيث تتطلب مقتضيات العدالة أيضاً مراعاة الواقع الذى آل إليه العقار ، بحيث يمكن رفع الضريبة المقررة عليه إذ طرأ ما يستوجب ذلك .

ونبين فى هذا الباب قواعد الإعفاء من الضريبة فى التشريعات المقارنة والتشريع المصرى وحالات رفعها ، وذلك فى فصلين ، على النحو التالي:

الفصل الأول
الإعفاء من الضريبة

تقرر التشريعات الضريبية صوراً مختلفة للإعفاء من الضريبة على العقارات المبنية لاعتبارات سياسية واقتصادية واجتماعية، ولقد سار المشرع المصرى على هذا النهج.

ونبين فى هذا الفصل حالات الإعفاء من الضريبة فى التشريعات المقارنة ، وأحكام الإعفاء منها فى التشريع المصرى ، وذلك فى المبحثين الآتيين:

المبحث الأول
الإعفاء من الضريبة فى التشريعات المقارنة

يميل المنظرون المعاصرون ([٢٧٣]) للضريبة العقارية إلى اعتبارها ضريبة ذات هدف مالى بحت، الغرض منها توفير الموارد المالية للمحليات لتنهض بدورها ، ولا يُحبذ أن تتضمن إعفاءات أو مزايا لمجموعات معينة من الممولين أو أنواع خاصة من العقارات لتحقيق أغراض أخرى : سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية . وحجتهم فى ذلك أن وعاء هذه الضريبة هو العقار لا الممول الذى يملكه، وأن هذا العقار ينتفع بالخدمات التى تقدمها

([273]) *Michel E. Bell : An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000, p.20.*

المحليات ومن ثم وجب أن يساهم صاحب العقار أو المنتفع بـــه بقـــدر مـــن الضريبة مقابل هذه الخدمات دون استثناء.

بيد أن هذا القول غير مقبول على إطلاقـــه، لأن امـــتلاك العقـــار أو حيازته لا يعنى شيئاً بذاته دون النظر إلى شخص من يملكه أو يحوزه بعـــين الاعتبار ، فقد يكون المكلف بالضريبة العقارية فقيراً لا يملك دخـــلاً كافيـــاً ، بينما يكون المستأجر لديه أكثر غنى منه، ومن ثم فإن اقتطاع الضريبة مـــن المالك الغنى تزيده فقراً ، فى الوقت الذى قد لا يخضع المســـتأجر لضـــريبة لمجرد أن يحوز دخلاً من ثروة غير عقارية لا تخضـــع للضـــريبة كأربـــاح الأسهم مثلاً.

ولذلك تتجه معظم التشريعات إلى منح إعفاءات وامتيازات ضـــريبية ، حتى ولو كانت محدودة ، لمراعاة المكلفين منخفضى الـــدخول ، أو لطبيعـــة خاصة بالعقار كأن يكون مملوكاً للحكومة أو الهيئات العامة ، أو لاينتج دخلاً كالعقار المشغول بمالكه (منزل الأسرة الخاص) ، أو المقابر .....إلخ.

وتتجه معظم التشريعات نحو إعفاء العقارات ذات الدخول المنخفضة ، وذلك لأسباب تتعلق بالعدالة من ناحية ، ولاعتبـــارات إداريـــة مـــن ناحيـــة أخرى ، حيث يحمل خضوع العقارات الصغيرة للضريبة الإدارة تكلفة تفوق مبلغ الضريبة المفروضة عليهـــا ؛ وإن كـــان هـــذا القـــول ينقصـــه الدقـــة لأن ([٢٧٤])صغر قيمة العقار لا تعنى ابتعاد الإدارة الضـــريبية عـــن التعامـــل معه، فهو يأخذ منها جهداً كغيره من العقارات الكبيـــرة القيمـــة، ذلـــك لأن الإدارة تقوم على حصر كافة العقارات أيا كانت قيمتها فـــى الســـجل العـــام للحصر ، وتتبعها من حيث التقدير والربط ، ولا يبقى فـــى النهايـــة ســـوى

([274])William Dilinger: Urban property taxation in Developing Countries , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988.p.21.

إعفائها لأن المشرع قرر لها الإعفاء لصغر قيمتها ، أو على الأقـل تطبيـق طرق مبسطة لتقدير وعائها تخفيضاً للتكلفة الإدارية.

أما العقارات الصناعية والتجارية فإنها تعامل بصورة مميـزة بإحـدى طريقتين ، فإما أن تفرض الضريبة على هذه العقارات بصورة أكثر عبئاً من العقارات السكنية من خلال تقرير سعر مرتفع عليها ، أو بالعكس بأن تفرض عليها الضريبة المخففة فى صورة إعفاءات أو أسعار مخفضة .

ويميل التوجه نحو زيادة الضريبة على هذه العقارات إلى أن أصـحاب المشروعات المرتبطة بها لديهم قدرة أكبر على الـدفع مـن غيـرهم مـن الممولين ، وأن فى استطاعتهم نقل عبء هذه الضريبة إلى الغير فى صـورة ارتفاع قيمة السلعة أو الخدمة التي يتم إنتاجها أو تقديمها فى تلـك الصـانع والمتاجر ، ولكن هذا القول لا يمكن إطلاقه ، إذ تتوقف القـدرة علـى نقـل عبء الضريبة على عوامل عدة منها مدى مرونة السلعة أو الخدمة التي تقدم للجمهور .

أما المؤيدون لتخفيض عـبء الضـريبة العقاريـة علـى العقـارات الصناعية والتجارية فيرون أن فى ذلـك التخفـيض حـافزاً لجـذب هـذه المشروعات للعمل فى المناطق التي توجد بها تلك العقارات .

كذلك تعفى معظم التشـريعات المقارنـة العقـارات الحكوميـة مـن الضريبة ، وإن كان هناك من يرفض هذا الإعفاء بحجة (٢٧٥) أنـه ينطـوى على عدم مساواة بين المبانى التي يشغلها موظفو الحكومة لتقـديم الخـدمات المكلفين بها ، وبين غيرها من مبان يشغلها موظفو القطاع الخـاص لتقـديم الخدمات المكلفين بها أيضاً ، وبالرغم من وحدة الغرض من شغل العقـارات

---

(275) *Michel E. Bell : An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000p. 12.*

فى الحالتين إلا أن العقارات التي يشغلها موظفو الحكومة تتمتع بميزة الإعفاء دون غيرها من العقارات بغير مبرر معقول .

كما أن التقرير بإعفاء العقارات الحكومية يؤدى إلى حرمان الوحـدات المحلية ، التى تتمتع باستقلال مالى فى تحديـد مـا يناسـبها مـن ضـريبة عقارية ، من حق هذه الوحدات فى تحصيل جزء من الضريبة على نوع من العقارات لأنها حكومية ، بينما تقوم الوحدات المحلية بتقديم الخـدمات إلـى العقارات الحكومية كغيرها من العقارات .

وتزيد خسارة المحليات المختصة بإدارة العواصم والمدن الكبرى نتيجة عدم تحصيل الضريبة العقارية من الوحدات الحكومية ، لأن أغلب العقارات الحكومية تقع فى هذه المناطق .

والإعفاء للعقار قد يكون مقدراً لطبيعة العقار ذاته كالإعفـاء المقـرر للعقارات المستخدمة للمساجد و غيرها من أماكن العبادة دون النظر إلى مالك الأرض أو الإنشاءات ، وذلك بخلاف العقارات التي يطنها أشخاص معـون من الضريبة بصفاتهم ، فلا يمتد الإعفاء فى هذه الحالة الى العقـارات التـي يقطنونها . وتطبيقاً لذلك رفض مجلس شورى الدولة (٢٧٦) فى لبنان إعفـاء العقار الذى تشغله وكالة غوث اللاجئين من ضـريبة الأمـلاك المبنيـة لأن الإعفاء مقرر للوكالة ذاتها لا للعقارات التي تشغلها.

إعفاء السكن الخاص

يمكن إعفاء مسكن الأسرة *homestead exemption* لحماية المقيمين فيه إقامة دائمة من دفع الضريبة باعتباره الحد الأدنى الذى يجـب مراعاتـه اجتماعيا ، وخاصة أن هذا المسكن لا ينتج دخلاً حقيقياً لصاحبه .

---

(276) المراجعة رقم ٨٠٣١ لسنة ١٩٧٥ المنشورة بمجلة القضاء الإدارى اللبنانية ، العدد الخامس ١٩٨٨ ، ص ٢٥٨.

بل تمد بعض الدول ، ومنها الولايات المتحدة ، الحماية القانونية للمسكن الخاص ليكون بمنأى عن تتبع الدائنين له بالحجز والبيع ، أو أن يجبر الورثة الزوج المقيم فى السكن بعد وفاة زوجته من إجباره على ترك هذا المسكن . ولكن تلك الحماية لا تشمل بيع العقار ضماناً لرهن ، أو وفاء لضريبة عقارية مستحقة على الممول.

ويقوم الإعفاء الضريبى للسكن الخاص على سند من القول بأن العقارات تزيد قيمتها مع مضى الزمن ، ومن ثم فإن عبء الضريبة العقارية التي تأخذ من قيمة العقار أساساً لفرض الضريبة تخضع فئات من الممولين للضريبة لمجرد أنهم يملكون عقاراً ، ولو لم يحققون دخلاً منه . ومن هؤلاء الممولين ملاك العقارات التي يشغلونها بأنفسهم ، أو يتخذونها سكناً خاصاً لهم ، ومنهم من آل إليه هذا العقار بالميراث ، أو اشتراه بكل ما يملك من مدخرات ، فكان من العدالة أن يعفى هذا العقار من الضريبة . ويعرف ذلك بإعفاء السكن الخاص أو مسكن الأسرة *homestead exemption* . وتشترط بعض التشريعات لمنحه أن يكون العقار مشغولاً بمالكه ، أى لا يحقق دخلاً فعلياً ، وأن يكون العقار بمثابة مقر الإقامة الرئيسى لشاغله ، فلا تتمتع بالإعفاء العقارات الأخرى التي يشغلها مالكها ولكنها لا تعتبر مقاراً لإقامتهم الرئيسية ، كالعقارات المملوكة فى المشاتى والمصايف ، ويقضى بها ملاكها بعض الوقت خلال السنة.

وتذهب بعض الدول إلى تقرير معاملة تفضيلية للممولين ذوى المقدرة التكليفية الأقل ، من خلال إعفاء العقار الذى يشغله الممول ولا يدر دخلاً فعلياً عليه(٢٧٧) .

---

(277) *William Dilinger: Urban property taxation in Developing Countries , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988.p.22.*

وتقصر الولايات المتحدة [٢٧٨] الإعفاء على نسبة معينة من قيمة السكن الخاص ، فهو إعفاء لجزء من قيمته المقدرة ، وما يزيد عن هذه القيمة يخضع للضريبة.

وقد عددت المادة السابعة من قانون الرسوم البلدية في لبنان الحالات التي يتم فيها تحديد القيمة التأجيرية بطريقة التخمين المباشر، ومن هذه الحالات حالة إشغال العقار من قبل المالك.

وحيث أن القصد من تخمين القيمة التأجيرية في حال اشغال العقار من قبل المالك هو عدم وجود عقد تأجيري أو عدم وجود مؤجر يحدد القيمة التأجيرية وإن المالك لا يستطيع أن يقدر القيمة التأجيرية بنفسه الامر الذي اوجب تقدير القيمة التأجيرية من قبل لجنة التخمين بطريقة التخمين المباشر.

و في الحالة محل البحث عمدت لجنة التخمين الى تخمين القيمة التأجيرية تاريخ ١٩٨٢/٤/١٦ ثم عادت وخمنت القيمة التأجيرية مرة ثانية بتاريخ 20/10/1992بمجرد ما تغيرت صفة الشاغل من مستأجر الى مالك.، وقد خلص قرار مجلس شورى الدولة رقم ١٣٧ تاريخ ١٩٩٢/٥/١٣ خلص" انه لا يمكن تفسير نصوص قانونية بصورة مختلفة سواء أكان المكلف مستأجرا أم مالكا أم شاغلا لبناء، ويقتضي وفق المبادىء العامة للقانون معاملة جميع المكلفين معاملة واحدة لتساويهم امام القانون والاعباء المالية، أي انه يقتضي معاملة المالك شاغل البناء أسوة بالمستأجر، وذلك بإعطائه الضمانة القانونية ذاتها، وهي عدم التطرق الى وضعه القانوني رغم كل التحسينات التي يمكن ان تطرأ ما لم يحدث واقعة قانونية او مالية جديدة تسمح باعادة التخمين." .

---

[278] *Susan combs : Texas Property tax code 2006, Retrieved 22 May 2007.*

وحيث أن العديد من المواطنين يتقدمون باعتراضات وشكاوى من إعادة تقدير القيمة التأجيرية بمجرد تملكهم المأجور ويقولون لو كنا نعرف أن القيمة التأجيرية ستزداد بمجرد تملكنا المأجور لكان أجدى لنا أن نبقى في وضع المستأجر.

وحيث إن لجنة التخمين لا تفرق بين الشاغل الذي يشغل المأجور منذ زمن بعيد ثم يتملكه وبين المالك الذي يشغل المأجور لأول مرة. ، وحيث ان اللجوء الى تخمين القيمة التأجيرية في حال اشغال المأجور من قبل المالك يجب ان لا يتم الا عند حصول الاشغال من قبل المالك لأول مرة.اما اذا كان يشغله منذ زمن بعيد ثم عمد الى شرائه في ما بعد فلا موجب لاعادة التخمين.

وبما أن المادة ٧ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية رقم ٨٨/٦٠ تاريخ ٨٨/٨/١٢ عددت الحالات التي يجري فيها تحديد القيمة التأجيرية بطريقة التخمين المباشر وأوردت بين هذه الحالات حالة "أشغال البناء من قبل المالك.".وبما ان المادة ٨ من القانون نفسه تنص في فقرتها الأخيرة على أن "تبقى القيم التأجيرية المخمنة معتمدة طالما بقيت أسباب التخمين قائمة." .

وبما أن المادة ٥٣ من قانون ضريبة الأملاك المبينة المعدلة بالقانون رقم ٣٦٦ تاريخ ٩٤/٨/١ تنص على ما يلي":في حال انتقال الملكية بالإرث تستمر القيمة التأجيرية للعقار التي كانت معتمدة بتاريخ وفاة المورث دون تعديل بالنسبة للورثة الذين يشغلون العقار. كما يمنح المستأجر الذي يشتري المأجور الذي يشغله بالسكن تخفيضا قدره ٢٥% (خمسة وعشرون بالمائة) من القيمة التأجيرية المقدرة تقديرا مباشرا بتاريخ الشراء."

وبما أنه يتبين من هذا النص انه يتوجب على الدوائر المالية المختصة اجراء تقدير مباشر للقيمة التأجيرية بتاريخ الشراء أي لدى انتقال الملكية من المالك المؤجر الى المستأجر (٢٧٩).

وبما انه يتأتى عن ذلك ان" اسباب التخمين" المشار اليها في المادة ٨ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية لا تعود قائمة بتاريخ شراء البناء من قبل المستأجر مما يعني انه يتوجب اعادة التخمين وفقا للاصول المنصوص عنها في قانون الرسوم والعلاوات البلدية.

وتتمتع العقارات المشغولة بملاكها فى دول منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية *OECD* بمعاملة ضريبية تفضيلية (٢٨٠)، و لاتطبق فكرة الدخل التأجيرى الضمنى أو المفترض *Imputed rental income* (إلا فى بلجيكا وهولندا والنرويج والسويد) ، مع أن ذلك يجب أن نراه فى معظم الدول التي تفرض الضريبة العقارية . وفى نفس الوقت يمكن إعفاء فوائد الرهون من وعاء الضريبة على الدخل الشخصى فى العديد من دول منظمة التعاون ، (إلا فى كندا وألمانيا وفرنسا الى ستقبل هذا الخصم فى عام ٢٠٠٧) والمملكة المتحدة. وتسمح بعض الدول مثل بلجيكا وأسبانيا بخصم المدفوعات الأصلية التي تسترد (أصل القرض) ، وأكثر من ذلك فإن الأرباح الرأسمالية التي تتحقق من التصرف فى المنازل المشغولة بملاكها لا تخضع للضريبة على الأرباح الرأسمالية ، مع أن قيمة هذه المنازل تدخل فى وعاء

---

(279) رقم الرأي : ٤٦ فى ٩٧/١١/٥، رقم الأساس : ٩٧/٤٤.

(280) *Åsa Johansson, Christopher Heady, Jens Arnold, Bert Brys and Laura Vartia: TAX AND ECONOMIC GROWTH ECONOMICS DEPARTMENT WORKING PAPER NO.620, ECONOMICS DEPARTMENT, OECD, ECO/WKP(2008)28, 11-Jul-2008p. 13.*

الضريبة على المواريث أو التركات ، فيما عدا كندا والسويد ، وتفرض بعض الدول ضريبة على الصفقات الكبرى *a high transaction tax* لشراء المنازل .

ومنح السودان ([٢٨١]) ضباط قوات الشعب فى كل الرتب إعفاء من ضريبة العقار لوحدة سكنية واحدة ، بشرط أن لا يقل عمر المنتفع بالإعفاء عن خمسين سنة ، وأن توصى بإعفائه إدارة الشئون القانونية المختصة . وللمنتفع الحق فى أن يحدد الوحدة التي يستحق عنها الإعفاء، كما لايشترط أن المنتفع لازال فى الخدمة أو فى المعاش.

أما القانون العراقى ([٢٨٢]) فقد كان أكثر كرماً حيث نص على أن :

١ – تعفى دار السكن والشقة السكنية من ضريبة العقار المفروضة بموجب أحكام القانون، ويسري ذلك على الدار او الشقة السكنية التي يشغلها المشتري عن فترة الإشغال التي لا تزيد على سنة من تاريخ الإشغال .

٢ – ا – تعفى من الضريبة دار سكن واحدة او شقة سكنية واحدة يشغلها والدا صاحب الدار أو احدها أو أولاده المتزوجون او احدهم، بشرط ان لا يملك الشاغل او زوجه دارا أو شقة سكنية على وجه الاستقلال .

ب – يعتبر الولد الأرمل وله أولاد، والبنت المطلقة ولها أولاد، والأخت الأرملة والأخت المطلقة ولهما أولاد، بحكم الولد المتزوج، لغرض تطبيق أحكام ا من هذه الفقرة .

([281]) المادة رقم ٥/٤٦ من قانون قوات الشعب المسلحة.

([282]) راجع المادة الرابعة من قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ بعد تعديلها بالقانون رقم ٦٦ لسنة ٢٠٠١.

٣ – تعفى العقارات والطوابق التي تشيد حديثا من الضريبة الأساسية والضريبة الإضافية لمدة ٥ خمس سنوات اعتبارا من تاريخ إكمال تشييدها الذي تعينه لجنة التقدير .

٤ – تعتبر دور سكن العقارات المنشاة من دوائر الدولة والشركات العامة أو الجمعيات أو الأشخاص لغرض إسكان منتسبيهم او تمليكها لهم بعد سداد كلفتها سواء أكانت مسجلة في دوائر التسجيل العقاري بأسمائهم ام باسم تلك الجهات أو الأشخاص، على أن كون هناك بين الطرفين عقد بيع مؤشر لدى دائرة التسجيل العقاري المختصة .

٥ – ا – إذا بقي العقار خاليا مدة ٣ ثلاثة اشهر فأكثر بصورة مستمرة، يعفى من الضريبة عن مدة الخلو التي لا تزيد على ٦ ستة اشهر، وعلى صاحب العقار ان يقدم إخبارا تحريريا بخلو عقاره، ويؤخذ به اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي تاريخ تقديم الإخبار، وان يخبر السلطة المالية بإشغال العقار المدعى بخلوه .

ب – إذا تبين أن العقار المدعى بخلوه لم يكن خاليا، أو إذا اشغل العقار المدعى بخلوه ولم يخبر صاحب العقار السلطة المالية بذلك، فلها ان تفرض عليه ما لا يزيد على مثلي الضريبة الأساسية السنوية علاوة على الضريبة المتحققة في الحالة الاولى، وما لا يزيد على مثل الضريبة الأساسية السنوية عن المدة التي تقع بين تاريخ إشغال العقار وتاريخ إطلاع السلطة المالية في الحالة الثانية

ج – للوزير أو من يخوله تمديد المدة المنصوص عليها في ا من هذه الفقـــرة ٦ ستة اشهر أخـــرى، إذا وجـــد أن هنـــاك أســـبابا تحـــول دون إشـــغاله .

٦ – لا يخضع للضريبة الإضافية الإيراد السنوي للأوقاف الملحقة .

وفى المملكة المغربية (٢٨٣) تعفى من ضريبة المبانى التي يقطنها أربابها (ملاكها) أو المنتفعون بها ، والتى لاتزيد قيمتها الإيجارية قدراً يتحدد دورياً بقرار إدارى ، بشرط أن لا يتجاوز قدر الإعفاء عن تسعة آلاف فرنك ، وأن لا يكون للمستفيد بالإعفاء إلا مبنى واحد.

ويعفى القانون الأردنى (٢٨٤) الملاك من أداء الضريبة على البناء الـــذى لـــم يشغل بأية صورة من الصور طيلة السنة .

ويسمح التشريع اللبنانى (٢٨٥) بإعفاء مالك العقار ، أو كل شـــريك فـــى عقار ، بإعفاء فى حدود وحدتين سكنيتين يشغلهما من إجمالى وحداته علـــى مستوى الدولة، وبشرط أن لاتزيد القيمة التأجيرية لكل وحـــدة منهمـــا عـــن مليونى ليرة ، فإذا زادت القيمة الإيجارية عن ذلك سمح بإعفـــاء ٥٠% مـــن الزيادة وبما لايتعدى إجمالى الخصم للوحدة السكنية الواحـــدة عـــن أربعـــة ملايين ليرة لبنانية.

---

(283) راجع الفصل رقم ٧/٢ من الظهير الشريف رقم ١,٥٩,٠٨٤فى تنظيم المبانى ، المنشور بالجريدة الرسمية للمكلة المغربية ، العدد رقم ٢٤٦٦ بتاريخ ١٩٦٠/١/٢٩ .

(284) راجع قانون ضريبة الأبنية والأراضى داخل مناطق البلديات والمجالس المحلية الأردنى رقم ١١ لسنة ١٩٥٤ .

(285) راجع قانون ضريبة الأملاك المبنية اللبنانى الصادر بتاريخ ١٩٦٢/٧/١٧ .

ويعترض بعض الكتاب (٢٨٦) على الإعفاء الضريبي الممنوح للمباني المشغولة بملاكها ، بدعوى أن هذا الإعفاء يشجع الأثرياء على بناء المساكن الكبيرة المعفاة ، كما أنه إعفاء تترتب عليه مشكلات إدارية لتحديد ما إذا كانت هذه العقارات مشغولة بالفعل ، أو أنها مستخدمة لأغراض السكن فقط.

ولذا تتجه بعض الدول إلى ربط الإعفاء بقاعدة معلومات ، ولتكن باستخدام الرقم القومي للممول ، لمنع إساءة مالك العقارات للإعفاء بالتمتع به في أكثر من منطقة أو محافظة ، بالرغم من أنه يتخذ عقاراً واحداً على مستوى الدولة ليكون هو المقر الرئيسي له.

ويبرر المؤيدون لفرض الضريبة على العقار المشغول بمالكه بأن ذلك تطبيق لنظرية الدخل المفترض *imputed income* التي تبررها اعتبارات اقتصادية . وهذه النظرية تقوم على افتراض أن هناك عقارين (أ) و(ب) ، يملكهما شخصان ، فإذا ما قرر كلاً منهما أن يسكن في عقار الآخر لوجب عليه أن يدفع إيجاراً عن هذا السكن ، أما إذا ما قررا أن يبقى كلاً منهما في عقاره ليشغله فإنه لا يترتب على هذا القرار دخل ، بالرغم من أن العقارين موجودان في الواقع . ومن ثم سقط حساب الدخل المتوقع من هذين العقارين من بين حسابات الدخل القومي ، كما خسرت الحكومة الضريبة على دخل كلا العقارين لا لشئ إلا لأن المالكين لهما قد قررا أن يشغلاه بأنفسهما بدلاً من أن يؤجرانه للغير ، مما يفقد الضريبة حيادها .

أو بعبارة أخرى ؛ فإن الضريبة على العقار المشغول بصاحبه تفترض أن صاحب العقار قد تمتع بدخل غير منظور ، يتمثل في مبلغ النفقة التي

---

(286) *Sakan Varanyu Watana: Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999.*

كان عليه أن يؤديها فى صورة أجرة ، فيما لو لم يكن يملك هـذا العقـار ، وكان حتماً عليه أن يدفع أجرة ليسكن عقاراً آخر.

ويعاب على هذه النظرية أنها تقوم على افتراض ، مما يجعـل وعـاء الضريبة غير يقينى ، يقوم على الحدس والتخمين ، فتكون غير دسـتورية ، كما أنه يعاقب مالك العقار لا لشئ إلا لأن الظروف خدمته فامتلـك عقـاراً بالميراث مثلاً وشغله بنفسه ، أو أن كان هذا العقار نتيجة جهد خـاص بـه مكنه من ادخار مبلغ اشترى به العقار الذى يشغله ، بخلاف غيـره ممـن لا يملكون عقارات ، فساوى بينهما مع اختلاف الوضع القانونى لكل منهم ، مما يحتم أن تكون المعاملة غير متساوية.

وفى الهند تعفى الأراضى الفضاء *vacant land* عموماً من الضـريبة العقارية عدا الأراضى الفضاء الكائنة فى بعض المدن مثل دلهى وكالكتا ، أما العقارات التـي يشـغلها مالكوهـا *owner- occupied prosperities* فتخضع لضريبة مخفضة من خلال التقدير المخفض لقيمة العقـار أو سـعر الضريبة المنخفض أو الخصومات الممنوحة للوعاء للضريبى([٢٨٧]).

وتعفى فى الفلبين ([٢٨٨]) وحدات السكن التي لاتزيد قيمتها العادلة عـن ١٧٥٠٠٠ عملة فلبينية، والتى يبلغ الدولار حوالى٢٥٠ منها . كذلك تعفى تايلاند السكن الذى يشغله مالكه من الضريبة العقارية .

([287]) *Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

([288]) *Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

وتعفى من الضريبة العقارية فى كينيا ([٢٨٩]) العقارات المستخدمة أماكن للعبادة ، والمقابر ، والمستشفيات ، والمؤسسات التعليمية والخيرية ، والأماكن الرياضية والحدائق والمنتجعات العامة.

ويمتد إعفاء المدافن العامة من الضريبة على الأملاك المبنية فى لبنان إلى مساكن الحراس والخدم الملحقة بها مباشرة ، و أبنية المياتم ودور العجزة ، إلا إذا كانت هذه المساكن مؤجرة أو مستأجرة ، ([٢٩٠]).

وفى تايلاند ([٢٩١]) تعفى من ضريبة المبانى والأراضى العقارات الحكومية والدينية ، وكذلك المبانى التي يشغلها ملاكها ، والمبانى غير المشغولة لمدة اثنى عشر شهراً أو أكثر.

وتمنح الفلبين ([٢٩٢]) إعفاء للعقارات التي تملكها الحكومة والهيئات الخيرية والكنائس والتعاونيات ، وللعقارات التي تستخدم فى إمدادات المياه والطاقة الكهربائية . ولا تخضع للضريبة المعدات التي تستخدم فى السيطرة على التلوث وحماية البيئة .

وتعفى من ضريبة الأبنية فى الأردن الأموال العامة والمؤسسات الخيرية والتعليمية والطبية ، ويشترط لإعفاء هذه المؤسسات أن تستعمل الأبنية فى تحقيق الغرض منها ، أما إذا أجرتها للغير فلا تستحق الإعفاء وتخضع لذلك للضريبة([٢٩٣]) .

([289]) *Tom Konyimish ; Aspects of Rating practice in Kenya, University of Nairobi, p. 29.*

([290]) مديرية الواردات : ضريبة الأملاك المبنية ، مديرية المالية العامة بوزارة المالية ، لبنان ، ٨.

([291]) *Sakan Varanyu Watana: Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999.*

([292]) *Milwida Guerara : Real property Taxation in Philippines, Ford Foundation, Manila.*

([293]) قرار التفسير رقم ٧ لسنة ١٩٨٦ ، بتاريخ ١٩٨٦/٤/١٧.

وتعفى من الضريبة فى اليمن ([294]) العقارات المملوكة للحكومة ما عدا العقارات المملوكة للقطاعين العام والمختلط .

المبحث الثانى

الإعفاء من الضريبة فى التشريع المصرى

قرر المشرع إعفاء الممول من الضريبة على العقارات المبنية لاعتبارات تتعلق بطبيعة ملكية العقار أو الغرض من استعماله ، أو لاعتبارات الممول الشخصية .

وقد عددت المادة ١٨ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ حالات الإعفاء من الضريبة ، فيما يلى :

١-الأبنية المملوكة للجمعيات الخيرية المسجلة وفقاً للقانون والعالية المخصصة لمكاتب إدارتها أو ممارستها الأغراض التي أنشئت من أجلها .

أعفى القانون الجديد من الضريبة العقارية الأبنية المملوكة للجمعيات الخيرية المعترف بها قانوناً من خلال تسجيلها وفقاً لأحكامه ، أياً كان نوع هذه الجمعيات : تعاونية([295]) أو ثقافية أو فنية ، حيث لم يحدد القانون أنواعاً

([294]) المادة ٣٨ من قانون ضريبة الدخل اليمنى رقم ٣١ لسنة ١٩٩١.

([295]) أثير الخلاف فى ظل قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة ١٩٤٥ حول مدى تمتع الجمعيات التعاونية من الضريبة العقارية ، رأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بجلستها المنعقدة بتاريخ ١٩٩٥/٣/١٣ ، وأيدتها مصلحة الضرائب العقارية بكتابها الدورى رقم ٢٦ بتاريخ ١٩٩٧/١٢/٢٨، أنه فى سبيل تشجيع منظمات التعاون الإنتاجى على القيام بعملها قرر لها قانون التعاون الإنتاجى رقم ١١٠ لسنة ١٩٧٥

معينة من هذه الجمعيات ، طالما وصفت أسبغ على أعمالها الطابع الخيرى ، أى الذى يسعى لتقديم الخير للمجتمع ، دون أن يهدف إلى تحقيق ربح.

ولم يقصر الإعفاء على الجمعيات التي تزاول نشاطاً بعينه ، واكتفى بأن تكون هذه الجمعيات مسجلة وفقاً للقانون، و أن تخصص هذه العقارات لمكاتب إدارتها ، أو لممارستها الأغراض التي أنشئت الجمعيات الخيرية من أجلها.

والعبرة فى إعفاء عقارات هذه الجمعيات بشخص مالك العقار بأن يكون جمعية. وأن تحقق هذا الوصف لازم لتحقق الإعفاء مع توافر شرط الغرض من استعمال العقار الذى تملكه الجمعية ، حيث أن الإعفاء فى حالتها محدود بعقارات بذاتها، وهى العقارات التي تخصصها الجمعية لتكون مقراً لنشاطها الإدارى ، حيث توجد بها مكاتب الإدارة الرئيسية أو المالية أو القانونية وغيرها . أو أن هذه العقارات مخصصة لممارسة الأغراض التي أنشئت من أجلها ، كالعقارات التي تقدم فيها المعونات العينية أو تتلقى التبرعات الخيرية ، أو تقدم من خلالها الخدمات للغير كفصول محو الأمية ودروس التقوية بالمجان ..... إلخ .

عدداً من التيسيرات والمزايا، ومن بينها الإعفاء من بعض الضرائب والرسوم . ولم تشمل هذه المزايا الإعفاء من الضرائب العقارية ، ذلك لأن نص البند ٢ من المادة ٤٠ من القانون رقم ١١٠ لسنة ١٩٧٥ قد قصرت إعفاء هذه المنظمات من الضرائب والرسوم التي تقررها المجالس المحلية طبقاً لقانون الإدارة المحلية . ولما كانت الضريبة على العقارات المبينية من قبيل الضرائب العامة المقررة بمقتضى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، ولا يغير من طبيعتها العامة هذه أن تقوم المجالس المحلية بتحصيلها بمقتضى القانون رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠ بنظام الإدارة المحلية ،إذ لاتزال إجراءات ربط الضريبية وتحديد سعرها وجبايتها والاضطلاع بأعبائها من قبيل اختصاص الإدارة المركزية ، وهى مصلحة الضرائب العقارية التابعة لوزارة المالية.

وقد رفض مجلس البرلمان الشرط الذى اقترحه مشروع الحكومة بأن تكون هذه العقارات غير مستغلة لأغراض تجارية ، بما يوحى بأنه لا مانع من أن إعفاء هذه العقارات ولو كانت مستغلة لأغراض تجارية ، طالما كانت هذه الأغراض لخدمة نشاطها الخيرى ، ومع ذلك فقد نصت المادة ١٨ من اللائحة التنفيذية على أن العقارات المملوكة لتلك الجمعيات أو المنظمات العمالية وتحقق ريعا، وكذلك الشقق أو الدكاكين الملحقة والمؤجرة للغير فلا تعفى من الضريبة.

٢-المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات.

أعفى المشرع العقارات التي تستخدمها المؤسسات التعليمية ، أياً كان نوع التعليم الذى توفره ، وأياً كان شخص مالك هذه المؤسسات فرداً أو شخصاً معنوياً. واشترطت اللائحة التنفيذية للقانون أن تكون المؤسسات التعليمية خاضعة لإشراف وزارة التربية والتعليم أو التعليم العالي أو الأزهر الشريف.

كما أعفيت من الضريبة العقارية المستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات المعدة لقبول جميع المرضى ، بأجر أو بالمجان ، خلافاً لما كان يقرره القانون الملغى بقصر الإعفاء على الجهات التي تقبل المرضى بالمجان (٢٩٦).

---

(296) رأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع - فتواها بالملف رقم ٦٦٥/٢/٣٧ جلسة رقم ٢٠٠٦/٤/٢٩ أن مستشفى الاقصر الدولى من المراكز الطبية المتخصصة التابعة لوزارة الصحة التي تدار بأساليب استثمارية شأنها كشأن بعض المستشفيات المنشأة بقرار رئيس الجمهورية رقم ٣٥٦ لسنة ١٩٩٨ ، ومن ثم فهى ليست مرصودة للنفع العام الأمر الذى ينأى بها عن التمتع بالإعفاء الوارد بالمادة ٢١ من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ .

ويهدف هذا النص إلى تشجيع إقامة المؤسسات التعليمية والعلاجية ، بشرط أن تكون المستشفيات والمستوصفات والمبرات مرخصا بها من وزارة الصحة، والملاجئ القائمة على الرعاية الاجتماعية لليتامى والمشردين التي يجب أن تكون خاضعة لإشراف وزارة الشؤون الاجتماعية، يستوى أن يقوم على إنشائها فرد أو شخصية معنوية ، لمعاونة هذه الفئات على الحصول على خدمات تعليمية وصحية واجتماعية مرغوب فيها، ولمعاونة الدولة على تحمل جزء من الإنفاق على هذه الخدمات العامة بطبيعتها.

٣-المقار المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية والمنظمات العمالية بشرط أن يتم استخدامها في الأغراض المخصصة لها.

قررت القوانين الخاصة بتنظيم النقابات المهنية كنقابة المهن الزراعية ونقابة التجاريين ونقابة المهندسين ونقابة المهن التطبيقية ونقابة مصممى الفنون التطبيقية ونقابة مهنة التمريض واتحاد نقابة المهن الطبية لتشجيع هذه النقابات على أداء رسالتها فى خدمة أعضائها.

كما أن القانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٧٩ يعفى من الضريبة المقار والمنشآت والأموال المملوكة للأحزاب السياسية من جميع الضرائب والرسوم العامة والمحلية(٢٩٧).

ومع ذلك فقد أعفى المشرع بالقانون الجديد من الضريبة العقارية المقار المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية ، بشرط أن يتم استخدام هذه العقارات كمقار للأحزاب السياسية والنقابات المهنية فى الأغراض

(297) كان القانون ٤٠ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٧٩ تشترط لاستفادة الحزب من الإعفاء الضريبى أن لا تقل عدد مقاعده بمجلس الشعب عن عشرة.

المخصصة لها ، فإذا تجاوزت الأحزاب والنقابات المهنية هـذه الأغـراض كتأجير العقار للغير أو استخدامه فى مزاولة نشاط تجارى مثلاً خضع العقار للضريبة.

ويعنى النص الخاص بالإعفاء الوارد فـى القـانون الجديـد للأحـزاب السياسية والنقابات المهنية ، وهو إعفاء محدود ، أن الإعفاء الشامل الـوارد بالقوانين السابقة على القانون الجديد قد تم إلغاءه، عملاً بقاعـدة أن القـانون اللاحق يلغى القانون السابق.

ويلاحظ أن المشرع قد أعفى المنظمات العمالية ولم يصـفها بالمنظمـات النقابية ، وذلك بجانب الإعفاء للنقابات المهنية ، وفى ذلـك دلالـة علـى أن الإعفاء يشتمل على أنواع معينة من المنظمات النقابية ، وهـى المنظمـات العمالية ، ولو لم تكن مندرجة ضمن النقابات المهنية .

وذلك بخلاف ما قرره القانون رقم ٣٥ لسنة ١٩٧٦ المعدل بالقانون رقم (١) لسنة ١٩٨١ الذى أعفى المنظمـات النقابيـة مـن ضـريبة المبـانى والضرائب الإضافية المقررة على العقارات التـي تملكهـا أو تسـتأجرها ، والرسوم التي تقررها المجالس المحلية طبقاً لقانون الإدارة المحليـة. وهـذا الإعفاء خاص بالمنظمات النقابية التي لم ترد ضـمن المنظمـات العماليـة الواردة فى البند ١ من المادة ١٨من القانون الحالى ، كما لم ترد فى الفقرة ج من المادة ٢١ من القانون الملغى.

٤-كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض السكن تقل في قيمتها الإيجارية السنوية عن ٦٠٠٠ (ستة آلاف) جنيه .

قرر المشرع إعفاء الممول من الضريبة على العقارات المبنية لاعتبارات تتعلق بظروفه الشخصية ، وذلك استثناء من الطبيعة العينية التي تتميز بها هذه الضريبة .

ولقد حدد المشرع الإعفاء الشخصى لكل وحدة فى عقار مستعملة فى أغراض السكن بما لا يجاوز ستة ألاف جنيه سنوياً ، ومن ثم فإن الإعفاء الشخصى ، يتعدد بتعدد الوحدات المستعملة للسكن فى العقار الواحد ، أو بتعدد العقارات فى الأماكن المختلفة(٢٩٨).

ورغم أنه يبدو من ظاهر الإعفاء أنه يتعلق بشخص الممول لمراعاة انخفاض دخله، فلا يخضع للضريبة الدخل العقارى الذى يقل عن ستة ألاف جنيه، إلا أن هذا الإعفاء يتكرر بتعدد الوحدات والعقارات السكنية مما يعنى

(298) وذلك على خلاف النص الذى اقترحته الحكومة بأن تمنح العقارات، لا الوحدة فى كل عقار، التي تقل قيمتها عن ستمائة جنيه بشرط ألا تزيد القيمة الإيجارية لجملة عقارات المكلف بأداء الضريبة على هذا المبلغ على أن يخضع ما زاد عليه للضريبة . ولما كان هذا الإعفاء ضئيل جداً لا يزيد عن خمسين جنيه شهرياً ، يستوى فى ذلك أن يكون المكلف مالكاً لوحدة عقارية فى عقار ، أو مالكاً لعقار بالكامل أو عدد كبير من العقارات، لذلك رفض مجلس الشورى هذا النص واقترح أن يكون الإعفاء لكل وحدة فى عقار تقل قيمتها الإيجارية السنوية عن خمسة الآف جنيه على أن يخضع ما زاد للضريبة.
ثم وقف مجلس الشعب موقفاً وسطاً فهو لم يعف كل العقارات أياً كان الغرض منها فى حدود ستمائة جنيه سنوياً كما رأت الحكومة ، ولا قرر إعفاء جميع العقارات فى حدود خمسة ألاف جنيه سنوياً كما رأى مجلس الشورى، وإنما قرر أن يقتصر الإعفاء على العقارات التي تستعمل لأغراض السكن فقط ، وأن يكون الإعفاء فى حدود ستة ألاف جنيه سنوياً.

أنه يمكن أن يتمتع الفرد بإعفاء يزيد عن ستة ألاف جنيه إذا كان يملك أكثر من وحدة أو عقار للسكن.

ويعتبر هذا الإعفاء الشخصى البديل الذى اختاره المشرع عن إعفاء العقارات التي تنشغل بملاكها ، فهى لا تحقق دخلاً فعلياً مباشراً لهم ، وإنما يمكن اعتبار أنها تحقق دخلاً غير مباشر ، وذلك لأن شغلهم للعقار الذى يملكونه يوفر عليهم مبلغاً من المال كان عليهم دفعه نظير استئجار عقار آخر .

ولقد رفض البرلمان [٢٩٩] إعفاء السكن العائلى لمالك العقار من الضريبة العقارية ، واكتفى بتقرير إعفاء شخصى بواقع ستة الآف لكل وحدة عقارية ، سواء استغلت هذه الوحدة كسكن عائلى لمالكها ، أو قرر تأجيرها للغير .

---

(299) سبق للدولة في العديد من القوانين المتواترة تقرير إعفاء الايراد المفترض عن المسكن المملوك للممول أو المنزل الذي له في حق الانتفاع أو السكن فقد نصت المادة الأولي من القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ بتقرير بعض الاعفاءات من الضريبة علي العقارات المبنية وخفض الايجارات بمقدار الاعفاءات والنص في المادة الرابعة من المادة سالفة الذكر والنص في المادة من التفسير التشريعي الملزم الصادر بالقرار رقم ١ لسنة ١٩٦٣ في شأن تفسير أحكام القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة علي العقارات المبنية يدل علي ان المشروع قد قرر بعض الاعفاءات من الضريبة علي العقارات المبنية واعفي الملاك وهم الملزمون اصلاً بها من ادائها سواء كانت المباني منشأة أصلاً لاغراض السكني أو لغيرها من الاغراض وذلك مقابل قيام الملاك بتخفيض الاجرة بما يوازي الاعفاء المذكور بقصد التخفيف عن كاهل المستأجرين اعتباراً من أول يناير ١٩٦٢ علي التفصيل الوارد به.

وقد نصت المادة السادسة من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بعد تعديلها بالقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٩ والتي تقرر أنه لا يدخل في الحساب ايراداً ومصروفاً عند تحديد المبالغ الخاضعة للضريبة الايراد المفترض عن المنزل المملوك للممول متي كان يشغله فعلاً وان الاعفاء يقتصر علي منزل واحد ويشترط لاعفاء هذا الجزء من الايراد ان يشغل الممول المنزل بالسكن فيه أما إذا شغله بغير طريق السكن فلا يسري الاعفاء وكذلك إذا شغل جزء

وكانت الحجة فى رفض إعفاء السكن العائلى لمالـك العقـار ([300]) أن الدول التي تقرر الإعفاء تضع قيوداً صارمة لكى يتمتع المالك المقيم فى هذا السكن بالمعاملة الضريبية التفضيلية التي تقررها قوانين تلـك الـدول ، لـذا رؤى عدم إعفاء هذا السكن فى القانون الجديـد لصـعوبة تطبيقـه ، حيـث يصعب تتبع وإثبات إقامة الشخص وأسرته بعقاره ، كمـا أن هـذا الإعفـاء

منه بالسكن واجر جزءاً اخر أو أقام به محلاً تجارياً أعفي جزء من ايراد العقار بنسبة الجزء الذي يسكنه إلي الاجزاء الاخري.

وقد نصت المادة ٦٦ من القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٩ في شأن تأجير وبيع الاماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر المنشور بالجريدة الرسمية العدد "٣٦" في ١٩٧٧/٩/٨ علي انه مع عدم الاخلال بأحكام القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ بتقرير بعض الاعفاءات الضريبية علي العقارات المبنية وخفض الايجارات بمقدار الاعفاء والقانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧ في شأن النظافة العامة والقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٦٨ باستثناء بعض الاماكن من الاعفاءات الضريبية المقررة بالقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ المشار إليه يعفي شاغلو المساكن من أداء الضرائب العقارية الاصلية والاضافية كما يعفي اصحاب العقارات التي انشئت قبل أول يناير سنة ١٩٤٤ من ضرائب الدفاع والأمن القومي ونصت المادة ٦٧ من ذات القانون علي ان تسري هذه الاعفاءات المقررة بالمادة السابقة اعتباراً من أول يناير سـنة ١٩٧٧ علـي المسـاكن المنشـأة أو المشـغولة لأول مـرة بعـد ١٩٦٩/٨/١٨. وقد نصت المادة ١١ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن الأحكام الخاصة بتأجير وبيع الاماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر المنشور بالجريدة الرسمية العدد رقم "٣١"ج في ١٩٨١/٧/٣٠ علي انه "فيما عدا المباني من المستوي الفاخر يعفي اعتباراً من أول يناير التالي لتاريخ العمل بهذا القانون مالكو وشاغلو المباني المؤجرة لاغراض السكن التي انشئت أو تنشأ من ١٩٧٧/٩/٩ من جميع الضرائب العقارية الاصلية والاضافية ولا تدخل ايرادات هذه المساكن وعاء الضريبة العامة علي الايراد" مفاد ذلك ان الاعفاء الوارد بهذا النص من الضرائب العقارية الاصلية والإضافية قاصر علي المساكن دون المستوي الفاخر ويبدأ سريانه من أول يناير سنة ١٩٨٢ وما بعدها ذلك ان هذا القانون قد صدر في ١٩٨١/٧/٢٧ ونشر في ١٩٨١/٧/٣٠ إلا أنه نص في خصوص المادة ١١ منه علي ان يعمل بها من أول يناير التالي لتاريخ نشر القانون أي أن بدء سريانه يكون اعتباراً من ١٩٨٢/١/١ وان الأصل سريان القانون منذ نشره ما لم ينص القانون علي موعد اخر. نقلاً عن: المستشار محمد الجابرى : تناقضات فى تطبيق الضريبة العقارية ، الجمهورية ٢٠٠٩/٩/٢٢.

([300]) أنظر: تقرير اللجنة المشتركة بمجلس الشعب لدراسة مشروع قانون الضريبة على العقارات المبنية ، المرفق رقم (١).

يؤدى إلى ظهور نزاعات ضريبية بين الممولين والإدارة الضريبية فى تلك الدول ، نظراً لأن البعض يتخذه كوسيلة لتجنب الضريبة أو التهرب منها.

فضلاً عن أن العقار فى مصر هو الضامن للضريبة فى القانون الجديد ، و بالتالى فإن الضريبة ترتبط بالعقار وليس مالكه ، وأن من الثابت فى دفاتر مصلحة الضرائب العقارية بيانات العقار نفسه ، لأن المالك يتغير فى حين يبقى العقار قائماً بذاته ، وقد يكون هناك صعوبة كبيرة حالياً فى تحديد ملكية العقارات فى مصر ومعرفة ما إذا كان مالكو تلك العقارات هم المقيمين فيها أم لا.

ولا يشترط ، للحصول على الإعفاء الشخصى فى حدود ستة الاف جنيه لكل وحدة ، أن يكون العقار مشغولاً بمالكه ، بل يكفى أن يكون مستعملاً للسكن ولو من غير المالك ، وبأجر. ومن ثم لا تعفى من الضريبة الوحدة العقارية التي تقل قيمتها الإيجارية السنوية عن الحد الأدنى وهو ستة ألاف جنيه إذا كانت مستعملة فى غير أغراض السكن كالوحدة التي تستخدم ، مثلاً، كمكتب للمحاماه أو عيادة طبية. كما لا تستفيد بهذا الإعفاء المحلات التجارية والورش والمصانع الموجودة بالعقار .

وإذا كانت الوحدة تستخدم لغرض السكن وغرض آخر ، فإن العبرة فى منح الإعفاء بالغرض الغالب ، ذلك لأن المشرع استخدم عبارة " مستعملة لأغراض السكن " كشرط لمنح الإعفاء ، أى أن تكون الوحدة مخصصة أصلاً لتستعمل فى السكن ، وعلى هذا الأساس فإن وجود غرفة بشقة المحامى التي يسكن فيها ، ويخصصها لمكتبته ومراجعة أبحاثه القانونية أثناء إقامته بالشقة لا تمنع من منحه الإعفاء ، أما الشقة التي يستخدمها أصلاً

كمكتب لاستقبال عملائه ، ويخصص بها غرفة يستريح فيها أثناء القيلولة أو بعضاً من الوقت فلا تمنح الإعفاء....وهكذا.

ويتحدد مبلغ الإعفاء لكل وحدة بستة الآف جنيه بعد خصم النسبة المقررة مقابل جميع التكاليف ، حتى يخضع الباقى ، بعد خصم مقابل التكاليف والإعفاء الشخصى ، للضريبة .

والعبرة فى تحديد القيمة الإيجارية للوحدة السكنية المعفاة بالقيمة التي تحددها لجان الحصر والتقدير لا بالقيمة الفعلية التي تؤجر بها الوحدة فعلاً، والتى تعبر عنها العقود المبرمة بين المالك والمستأجر مثلاً ، ذلك لأن المشرع قد أطلق تعبير القيمة الإيجارية دون أن يلحقها بوصف " الفعلية" ، مما مؤداه أنه يقصد القيمة الإيجارية التي يعنيها فى القانون عامة،وهى القيمة التقديرية أو الاعتبارية.

وبالنسبة للعقار الذى يتضمن عدداً من الوحدات السكنية المملوكة لعدد من الملاك ، بما يحتويهِ من أجزاء مشتركة يستعملها جميع الشاغلين كالسلم والمصاعد والمناور وغيرها ، فإن القيمة المقدرة للأجزاء المشتركة توزع على عدد الوحدات السكنية ، بحيث تضاف إلى كل وحدة النسبة التي تخصها من هذه القيمة قبل خصم مقابل التكاليف وحدود الإعفاء المقرر.

و إذا زادت قيمة كل وحدة سكنية عن ستة ألاف جنيه سنوياً فإن الزيادة عن هذه القيمة وحدها هى التى تخضع للضريبة.

٥-الأحواش ومباني الجبانات

أعفى المشرع الأحواش ومبانى الجبانات والتى تستعمل فى أغراض دفن الموتى وزيارتهم ، ولا تستعمل فى السكن عادة .

ولا يمنع الإعفاء من أن تكون هذه المبانى معدة للسكن المؤقت الذى تقتضيه أغراض الدفن والطقوس الدينية والزيارات التي يحكمها العرف والعادة ؛ فتشغل بعض مبانى الجبانات بالمفروشات والأثاث ، بما يتلاءم مع ما اعتاده أصحابها على السكنى المؤقت فيها خلال المواسم والأعياد .

ولقد غاير المشرع فى حكم إعفاء المبانى المقامة بمناطق الجبانات ، فعلى حين أعفى فى القانون الملغى المبانى الواقعة فى منطقة الجبانات فإن المشرع بالقانون الحالى قد قصر الإعفاء على مبانى الجبانات ، ليؤكد عدم إعفاء بعض المنازل والعمارات التي أقيمت فى منطقة الجبانات بسبب التمدد السكنى العشوائى فى السنوات الأخيرة ، والتى يقيم فيها الناس إقامة دائمة.

ويرجع ذلك إلى الأصل أن الجبانات تعتبر من أملاك الدولة العامة ، ولا تزول عنها هذه الصفة إلا بزوال تخصيصها قراراً أو بالفعل ، عملاً بلائحة الجبانات والقانون رقم ٥ لسنة ١٩٦٦ بشأن الجبانات[٣٠١]. وأن القانون اذ أخرج الأملاك العامة من دائرة المعاملات بنصه عدم جواز تملكها بوضع اليد أو بيعها أو التصرف فيها إلا بقانون أو أمر إنما جعل هذه الحصانة لتلك الأملاك طالما هي مخصصة للمنفعة العامة ، فإذا ما زال هذا التخصيص لسبب من الأسباب خرجت بذلك من دائرة الأملاك العامة ودخلت

---

(301) راجع أحكام النقض فى الطعنين رقمى ١٧٦٦ و١٨٦٠ لسنة ٥١ ق جلسة ١٩٨٥/٥/٣٠.

في عداد الأملاك الخاصة فتأخذ حكمها ، ويصبح إذن تملكها بوضع اليد المدة المكسبة للملك . ومن ثم فإن وضع اليد علي أرض جبانة يكسب الملكية متي كان قد وقع بعد زوال تخصيص الجبانة للدفن واندثار معالمها وآثارها(٣٠٢) . أى أن هناك تفرقة بين الجبانات وما يلحق بها من عقارات معدة للدفن وطقوسه، وبين العقارات الأخرى الكائنة بهذه المناطق والتى تأخذ حكم العقارات الموجودة فى المناطق الأخرى ، والتى تستعمل لأغراض سكنية أو غير سكنية ، وتعين للمنفعة الخاصة.

ومن ناحية أخرى فلا يمنع الإعفاء أن يثبت أن منطقة المقابر قد امتنع الدفن فيها ، ذلك لأنه من المقرر فى قضاء محكمة النقض أن الأماكن المخصصة للعبادة والبر والإحسان والتى تقوم الدولة بإدارة شئونها والصرف عليها من أموالها ، والمبانى المخصصة للمقابر - الجبانات - تعتبر من أملاك الدولة الدولة العامة . و أن الغرض الذى من أجله خصصت الجبانات للمنفعة العامة ليس بمقصور على الدفن وحده بل يشمل حفظ رفات الموتى بعد دفنهم وينبنى على ذلك أنها لا تفقد صفتها العامة بمجرد إبطال الدفن وحده بل يشمل حفظ رفات الموتى بعد د فنهم . و ينبنى على ذلك أنها لا تفقد صفتها العام بمجرد إبطال الدفن فيها مادامت قد خصصت للدفن واعدت لهذا الغرض ثم ومن فلا يجوز تملكها بوضع اليد عليها إلا بعد زوال تخصيصها لما أعدت له واندثار معالمها (٣٠٣).

---

(302) حكم النقض فى الطعن رقم ١٧ لسنة ٩ ق جلسة ١٩٣٩/١١/٢٣.

(303) الطعن رقم ٢٥٢٢ لسنة ٦١ ق جلسة ٣ / ٣ / ١٩٩٦ .

٦-أبنية مراكز الشباب والرياضة المنشأة وفقاً للقوانين المنظمة لها

أعفى المشرع من الضريبة العقارية المبانى التي تخص مراكز الشباب والرياضة . ويشترط أن تكون العقارات المعفاة فى هذه الحالة من العقارات المبنية ، لأن المشرع قصر الإعفاء على الأبنية ، وأن يكون مالك المبنى مركزاً للشباب منشأ وفقاً للقوانين المنظمة للشباب والرياضة. وتطلبت اللائحة التنفيذية لمنح الإعفاء أيضاً أن تكون المراكز مسجلة وفقا للقانون، و أن تكون المبانى تكون معدة لمزاولة النشاط الشبابي او الرياضي.

ومن ثم لا تعفى من الضريبة الأراضى المملوكة للغير والتى تقام عليها مبانى مراكز الشباب، كما لاتعفى من الضريبة الصالات الرياضية والمبانى التي تزاول فيها بعض الأنشطة الرياضية إذا كانت تابعة لمنشآت القطاع الخاص ، أو للشركات أو الأفراد ، سواء كانت تزاول فيها هذه الأنشطة بمقابل أو بدون مقابل.

كما لاتعفى من الضريبة العقارات والمحلات الملحقة بمراكز الشباب والمؤجرة للغير.

٧-العقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل

تنص المادة ٣٢ من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ - والتى انضمت إليها مصر بالقرار الجمهورى رقم ٧٧٤٩ لسنة ١٩٦٤ - على أن " تعفى مبانى القنصلية ومسكن رئيس البعثة القنصلية العامل إذا كانت ملكاً أو مؤجرة للدولة الموفدة أو لأى شخص يعمل لحسابها ، من جميع الضرائب

والرسوم مهما كانت أهلية أو بلدية أو محلية ن بشرط الا تكـون مفروضـة مقابل خدمات خاصة .

ولا يطبق هذا الإعفاء إذا كان تشريع الدولة الموفد إليها يفرضـها علـى الشخص الذى تعاقد مع الدولة الموفدة أو مع الشخص الذى يعمل لحسابها.

ومفاد ذلك أن الاتفاقية تعفى مبانى البعثة القنصلية ومسكن رئيسها العامل من كافة الضرائب والرسوم غير المفروضة مقابل خدمات خاصة . ومنـاط هذا الإعفاء أن تكون هذه الضرائب والرسوم مفروضة قانوناً علـى الدولـة التابع لها البعثة ، بمعنى أن يكون عبء الضريبة أو الرسم واقعاً على عـاتق الدولة لا على شخص الدبلوماسى أو القنصل مثلاً.

ولقد نص المشرع بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بأن تعفى من الضريبة العقارات التي تملكها الحكومات الأجنبية فى مصر ، بشرط المعاملة بالمثـل بالنسبة للدور التي تملكها الحكومة المصرية فى الدول الأجنبية التابعـة لهـا العقارات المعفاة.

ويسرى هذا الإعفاء حتى ولو كان بعض أجزاء المبنى مشغولاً بسـكنى السفراء والوزراء والمفوضين والقناصل أو بعض أعضاء السلك الدبلوماسى والقنصلى ، أو غيرهم ممن لا ينطبق عليهم الصفة الدبلوماسية أو القنصلية ، كالمستشارين والسكرتارية ، إذا توافر شرط المعاملة بالمثل.

وكان النص القديم يعفى العقارات المملوكة للدولة الأجنبية ، ثـم تغيـر النص فأعفى العقارات المملوكة للجهات الحكومية، مع ما هـو معلـوم مـن اختلاف فى المدلول بين الحكومة والدولة ، لأن لفظ الدولة أعـم ويشـمل إذ يتضمن الجهات الحكومية والهيئات العامة ، مما مؤداه أن الإعفاء فى القانون

الحالى قاصر على إعفاء العقارات المملوكة للجهات الحكومية أى التي تملكها الوزارات والإدارات والحكومية الأجنبية ، ولا يشمل الإعفاء العقارات التي تملكها الهيئات العامة الأجنبية.

وعلى الرغم من أن مناط الإعفاء هو توافر شرط المعامل بالمثل للعقارات التي تملكها الحكومة المصرية فى الخارج ، بحيث تعفى العقارات التي تملكها حكومات الدول التي تمنح إعفاء للعقارات التي تملكها الحكومة المصرية ، فإن المشرع بالقانون الحالى قد أجاز لوزير المالية ، بعد أخذ رأى وزير الخارجية، أن يمنح إعفاء للعقارات المملوكة لحكومات دول لا تتمتع فيها العقارات المملوكة للحكومة المصرية بإعفاء لسبب وحيد وهو أن تلك الدول لا توجد فيها ، أو لا تطبق ، الضريبة العقارية ، المماثلة للضريبة العقارية المصرية.

ويقصد بالمماثلة هنا أن لا توجد ضريبة على العقارات فى الدولة الأجنبية يكون وعاؤها القيمة الإيجارية للعقار ، سواء كانت هذه القيمة حكمية أو حقيقية ، دون أن يعنى ذلك عدم وجود ضرائب على العقارات على الإطلاق. ومن ثم فلا مانع من أن يستخدم وزير المالية الرخصة المقررة له قانوناً بإعفاء عقار مملوك لحكومة أجنبية إذا كانت الدولة التابعة لها هذه الحكومة تفرض ضريبة على العقار المصرى الكائن بها ، ولكن بوعاء لا يماثل وعاء الضريبة العقارية المصرية ، كأن يكون وعاء الضريبة الأجنبية مثلاً صافى الثروة ، أو القيمة الرأسمالية للعقار عند التصرف فيه للغير.

٨-العقارات المخصصة لمنفعة الأراضي الزراعية المحيطة بها

يعفى المشرع من الضريبة العقارات التي تخصص لمنفعة الأراضى الزراعية كالأجران والشون والصوامع المستخدمة لخدمة الأرض الزراعية ، والتى يفترض أن تكون كائنة داخل البلد التي توجد فيه هذه الأراضى ، وأن لا يتم استغلالها بمقابل يحصل عليه مالكها. ويعتد في منح الإعفاء بالمعاينة على الطبيعة ، التي تقوم بها مصلحة الضرائب العقارية ، وما يرد من بيانات في الاقرار المقدم من المكلف باداء الضريبة وفقا لهذا القانون والمؤيد بشهادة معتمدة من الجمعية الزراعية المختصة.

٩-الدور المخصصة لاستخدامها في مناسبات اجتماعية دون استهداف الربح.

أعفى المشرع من الضريبة العقارية الدور التي تخصص للمناسبات الاجتماعية ، مثل صالات الأفراح ، ومقاعد تلقى العزاء، التي تخدم الجمهور دون أن تستهدف الربح.

وتعفى هذه الدور سواء قدمت خدماتها بالمجان ، أو بأجر رمزى لتغطية تكاليفها أو ترشيد استخدامها، دون أن يكون الهدف منها الربح.

واشترطت اللائحة التنفيذية لإعفاء هذه الدور أن لا تهدف الى تحقيق الربح ويتبين ذلك بمقتضى شهادة صادرة من الضرائب المصرية.

أما الصالات التي تخصصها الفنادق والمؤسسات التجارية لإقامة الأفراح أو للاجتماعات العامة بأجر يتجاوز التكلفة ، أو يغلب عليها الطابع التجارى فإنها تخضع للضريبة.

وفقاً لنص الفقرة الأخيرة ما المادة الثانية من مواد إصدار القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بإلغاء كل نص يخالف أحكامه ، فإن الإعفاءات من الضريبة على العقارات المبنية التي تقررت بقوانين أخرى ، ولم ينص عليها قانون الضريبة المذكور ، تكون قد ألغيت اعتباراً من تاريخ العمل باستحقاق الضريبة العقارية الجديدة ، أى اعتباراً من أول يناير التالي لإخطار المكلف بالتقديرات الجديدة .

ومن ثم فإنه تلغى الإعفاءات المقررة ، مثلاً (٣٠٤)، لدور العرض السينمائى والواردة بالقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٧٤، والإعفاءات المقررة لمشروعات التنمية السياحية ومشروعات استصلاح الأراضى المعاملة بقانون الأراضى الصحراوية رقم ٤٣ لسنة ١٩٨١ .

الالتزام بتقديم الإقرار

إذا زالت عن أي عقار أسباب الإعفاء من الضريبة وجب على المكلف بأدائها تقديم إقرار للمأمورية الواقع في دائرتها العقار، وذلك خلال ستين يومًا من تاريخ زوال سبب الإعفاء لإعادة ربط العقار بالضريبة اعتبارًا من أول يناير من السنة التالية لتاريخ زوال سبب الإعفاء منه.

ولقد حددت المادة ١٨ من اللائحة التنفيذية الإجراءات الآتية لمنح الإعفاء:

---

(304) محمود جاب الله أبو المجد: الضريبة العقارية بين التشريع والأزمة المالية، المؤتمر الضريبى الخامس عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٤ -٢٧ يونيه ٢٠٠٩.

١ – يقدم المكلف بأداء الضريبة ـ عن كل وحدة يطلب اعفاءها من الضريبة ـ طلبا، الى مأمورية الضرائب العقارية المختصة على النموذج المعد لذلك، متضمنا اسمه وصلته بالوحدة المراد إعفاؤها، وسبب طلب الإعفاء مشفوعا بالمستندات إن وجدت، ويجب قيد هذا الطلب في سجل قيد الطلبات المعد لهذا الغرض ويحدد به تاريخ تقديمه.

٢ – تتولى مأمورية الضرائب العقارية المختصة إحالة الطلبات المقدمة إليها للإدارة المختصة لنظرها والفصل فيها، على أن يعتمد هذا القرار من مدير مديرية الضرائب العقارية.

وفي جميع الأحوال إذا زالت عن أى عقار مبني من العقارات المنصوص عليها في المادة ١٨ من القانون أسباب الإعفاء من الضريبة وجب على المكلف بأدائها تقديم إقرار بزوال سبب الإعفاء للمأمورية المختصة الواقع في دائرتها العقار، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ زوال سبب الإعفاء لإعادة ربط العقار بالضريبة اعتباراً من أول يناير من السنة التالية لتاريخ زوال سبب الإعفاء عنه.

وعلى المأمورية المختصة إمساك سجل قيد الإقرارات المقدمة من المكلفين بأداء الضريبة والخاصة بزوال سبب الإعفاء، موضحاً به تاريخ تقديم الإقرار وما تم بشأنه(٣٠٥).

---

(305)راجع المادة رقم ١٨ من اللائحة التنفيذية للقانون.

الفصل الثانى

رفع الضريبة

بينت المادتان ١٩- ٢٢ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ أحكام رفـــع الضريبة على بعض العقارات لاعتبارات تتعلــق بظــروف تطــرأ عليــه ، والإجراءات اللازمة للنظر فى طلب الرفع والفصل فيه ، وما يترتــب علـــى زوال الظروف التي أدت إلى رفع الضريبة. ونبين ذلك فيما يلى :

أحوال رفع الضريبة

وفقاً لنص المادة ١٩ من القانون ([306]) ترفع الضريبة فى الأحوال الآتية:

١-إذا أصبح العقار معفيًا طبقًا للمادة (١٨) من هذا القانون

تناولنا فيما تقدم نص المادة ١٨ من القانون، والتى تتعلق بحالات عـــدم الخضوع للضريبة ، وإن كان المشرع قد أطلق عليها إعفاء .

وقد أثير التساؤل عن مجال التفرقة بين حالات الإعفاء المقـــررة فـــى المادة ١٨ وبين حالات رفع العقار لكونه أصبح معفى وفقاً لنص المادة ١٩ ،

([306]) تقابل المادة ٢١ من القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بعد إلغاء حالتين من حالات رفع الضريبة ، هما حالة ما إذا خلا العقار أو جزء منه من السكن أو مما يحتويه مدة ثلاثة اشهر متتالية على الأقل ولم ينتفع به بأى وجه من الوجوه ، وحالة العقارات التي تنزع ملكيتها للمنفعة العامة، بجانب بعض التعديلات الأخرى التي أدخلت على المواد الأخرى المتصلة برفع الضريبة.

ولماذا لم يشملهما حكم واحد ، خاصة وأن الإعفاء وصف للعقار في الحالتين؟ .

ولقد أجاب مجلس الدولة (٣٠٧) بأن المادة الخاصة برفع الضريبة عن العقار الذى أصبح معفى تعطى حكماً للاستقبال ، وهى بذلك تنصرف إلى العقارات التي تتوافر فيها حالة من حالات الإعفاء بعد تاريخ العمل بالقانون ، أما العقارات التي توافرت فيها شروط الإعفاء عند العمل بالقانون فإنها تندرج تحت حالة الإعفاء المنصوص عليها فى المادة الخاصة بالإعفاء، وبذلك يصير إعمال كل نص فى مجاله الذى عناه المشرع ؛ فالإعفاء يكون بالسنسبة إلى العقارات المبنية التي كانت معفاة أصلاً ، أو استحدث إعفاؤها وكانت شروط الإعفاء متوافرة فيها وقت العمل بالقانون ، ويكون هذا الإعفاء تلقائياً ، إذ أن مادة الإعفاء لم تستلزم شروطاً معينة لإعمال هذا الإعفاء . أما المبانى التي توافرت فيها حالة من حالات الإعفاء بعد العمل بالقانون المذكور فإنها لا تعفى من الضريبة ، بل ترفع عنها إعمالاً لأحكام رفع الضريبة ، وبالإجراءات والشروط المنصوص عليها فى القانون.

ومع تأييدنا لمعيار التفرقة بين حكم الإعفاء ورفع الضريبة فى هذه الحالة ، وهى أن الرفع يتعلق بحكم تعلق بالعقار فى المستقبل ، إلا أننا لا نقبل أن نربط تطبيق النص على حالة العقار فى تاريخ العمل بالقانون ، لأن معنى ذلك أن المادة الخاصة بالإعفاء لا تطبق إلا على العقارات القائمة فى تاريخ العمل بالقانون ، بينما يكون الحال بالسنبة لجميع العقارات التي أنشئت أو تغير حالها بعد تاريخ العمل بالقانون هو رفع الضريبة ، أى لا مجال

(307) الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، الفتوى رقم ٤٦١ فى أغسطس ١٩٥٧.

لإعفاء تلقائى بالنسبة لها ، وهو قول لايسانده نص صريح فى قانون الضريبة .

وإن غاية التفرقة بين حكمى الإعفاء ورفع الضريبة فى رأينا ، هو فى أن حكم الإعفاء يتعلق بعقار توافرت فيه شروط الإعفاء فى بداية تعامله ضريبياً ، أى فى تاريخ إتمام بنائه أو صيرورته قابلاً للانتفاع به ، وسواء تم ذلك فى تاريخ العمل بالقانون أو فى تاريخ لاحق له؛ فمثل هذا العقار يعفى من الضريبة تلقائياً طالما توافرت فيه شروط الإعفاء ، أما حالات رفع الضريبة فتتعلق بالعقار الذى كان خاضعاً للضريبة ، فى أى وقت كذلك ، ثم طرأت عليه حالة من حالات رفع الضريبة ، مما استلزم رفعها بالشروط والإجراءات المقررة قانوناً. تدل على ذلك كلمة " رفع" التي تعنى أن عبء الضريبة واقع على العقار بسبب عدم تمتعه بالإعفاء، ثم طرأت عليه ظروف جعلته جديراً بالإعفاء ، مما يستلزم رفع الضريبة عند بعد التأكد من هذه الظروف ، من خلال مراجعة الشروط وباتباع الإجراءات المقررة قانوناً.

وترفع الضريبة على العقارات التي تغير ملكيتها من الأفراد إلى الأشخاص التي قرر القانون فى المادة ١٨ عدم خضوع العقارات التي تملكها للضريبة.

فإذا تصرف المالك فى عقاره إلى الحكومة ، أو إلى السفارة، الأجنبية لتستعمله كمقر لسفارتها فى مصر ، أو إلى هيئة دينية لتخصصه لإقامة الشعائر الدينية ،أو لغير ذلك من الأحوال التي تبرر عدم الخضوع للضريبة وفقاً لنص المادة ١٨ المشار إليها ، فإنه ترفع الضريبة على هذه العقارات اعتباراً من التاريخ الذى تتوافر فيه شروط إعمال المادة ١٨ من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، إذ بينت المادة ٢٠ أن تحقق حالات الرفع لا

تؤدى إلى تقرير إعفاء تلقائى للعقار عند انقطاع الإيـراد (٣٠٨) ، بـل يلـزم تقديم طلب للإعفاء ، وإعمال الرفع من أول الشهر الذى قدم فيه طلب الرفع.

٢-إذا تهدم أو تخرب العقار كليًا أو جزئيًا إلى درجة تحول دون الانتفاع بالعقار كله أو جزء منه.

فى هذه الحالة ترفع الضريبة عن العقار ، لأنه لم يعد صـالحاً ، كلـه أو جزء منه ، للانتفاع ، بسبب الهدم أو التخريب.

ولا يكفى لتقرير هذا الإعفاء أن يكون العقار قد أخلى لمدة من الـزمن طالت أو قصرت مع بقائه دون تهدم أو تخرب ، لأنه لم يعد لمثل هذه الحالة من سبب للإعفاء بعد أن صدر القانون الجديد ولم يتضمنها على خلاف مـا قرره القانون الملغى فى الفقرة ب من المادة ٢٢ منه، مما يدل على أن هـذه الصورة من التعطل الوقتى لم تعد سبباً للإعفاء.

ويشترط لإعمال نص البند ٢ من المادة ١٩ من القانون الجديد أن يكون العقار قد هدم أو تخرب كلياً أو جزئياً ، ويتطلب لتقرير هذا الإعفاء أن تقـوم الجهة الإدارية المختصة بمعاينة العقار على الطبيعة للوقوف علـى حالتـه، وتحديد الجزء الذى تهدم أو تخرب منه.

كما يشترط كذلك لرفع الضريبة أن يؤدى التهدم أو التخريب إلـى عـدم الانتفاع بالعقار كله أو جزء منه، ومن ثم فلا ترفع الضريبة إذا كان العقـار قد تهدم أو تخرب جزء منه ، ومع ذلك فقد أمكن الانتفاع به على نحو آخر ، كأن يستخدم الجزء المتهدم أو الذى خرب للتخزين أو كجراج للسيارات، وما إلى ذلك من أوجه الانتفاع.

---

(308) كمال الجرف، ص ٥٦٦.

القاعدة: يكون رفع الضريبة عن العقار كله أو جزء منه بحسب الأحوال

إن رفع الضريبة يرتبط بالحالة التي يكون عليها العقار المطلوب رفع الضريبة عنه ، فلو كان سبب الرفع يلحق بالعقار كله، تقرر رفع كامل الضريبة على جميع العقار ، اما إذا كان سبب الرفع يلحق بجزء من العقار ، مع صلاحية باقى أجزائه للاستعمال أو الانتفاع، ولو لم يكن مستعملاً أو منتفعاً به بالفعل فإن الضريبة ترفع على الجزء المتضرر فقط ، اما باقى أجزاء العقار فتفرض الضريبة عليه ، ويلتزم المكلف بأدائها.

٣- إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير مستقلة.

ويجمع هذه الحالة مع سابقتها الحكمة من رفع الضريبة وهى عدم الاستغلال ، إذ تفقد الأرض الفضاء غير المستعملة شرط استحقاق الضريبة، ولم تعد بهذا الوضع فى حكم العقارات المبنية التي تخضع للضريبة ، وفقاً لنص المادة (٨) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

العقارات التي تنزع ملكيتها للمنفعة العامة

وفقاً لنص المادة (١١) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ترفع الضريبة بمقدار ما يدخل من العقار فى المنفعة العامة ، اعتباراً من تاريخ الاستيلاء الفعلى بواسطة الجهة طالبة نزع الملكية، وذلك لأن القدر المنتزع ملكيته للمنفعة العامة لم يعد فى ملك الممول ، وبذلك يكون الممول قد فقد جزءً من إيرادات عقاره فوجب أن تخفض الضريبة بمقدار هذا الجزء المفقود.

كانت المادة ٢٠ من الأمر العالى الصادر عام ١٨٨٤ تجيز لكل من ربطت عليه الضريبة غراً (أى خطأ) ، أو كانت بها زيـادة عـن مقـدارها الحقيقى أن يطلب تصحيح الخطأ أو رفع الزيادة ، ولكن القانون الحالى رقـم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لم يتضمن نصاً مماثلاً ، ومن ثم يكون قد اكتفى بالقواعـد العامة التى تجيز تصحيح الأخطاء المادية ممن وقع فيها ، وعـدم حصـانة الأعمال القانونية المخالفة للقانون ضد الإلغاء.

كذلك يمكن أن ترفع الضريبة التي ربطت على الممول بالخطأ لتطبيـق القانون ، تطبيقاً للقواعد العامة ، لأن الإجراء الذى يصدر مخالفـاً للقـانون لايكتسب أى حصانة، ويجوز العدول عنه أو تصحيحه ، دون حاجة إلـى أن ينص القانون صراحة على ذلك .

ومن ثم ترفع الضريبة التي تربط خطأ على عقار غير تام ، أو علـى عقار معفى، كذلك ترفع الضريبة التي تربط بالزيادة لخطأ مادى أو حسابى ، أو لعدم تنفيذ قرارات لجنة الطعن بتخفيض القيمة الإيجارية (٣٠٩).

إجراءات رفع الضريبة

لا ترفع الضريبة فى هذه الأحوال من تلقاء ذاتها ، وإنمـا يشـترط لرفع الضريبة ، وفقاً للمادة ٢٠ من القانون، أن يقدم صاحب الشـأن طلبـاً بذلك . إذ ترفع الضريبة في الأحوال المقررة قانوناً بناء علـى طلـب مـن المكلف بأداء الضريبة، وذلك اعتبارًا من أول الشهر الذي قدم فيـه الطلـب وحتى التاريخ الذي يزول فيه سبب الرفع.

---

(309) مصلحة الضرائب العقارية، التعليمات المنظمة، ص ٧٨.

ولا يقبل طلب الرفع إلا إذا أودع الطالب تأمينًا مقداره خمسون جنيهًا، وما يدل على أداء آخر قسط مستحق من الضريبة وقت تقديم الطلب، كأن يكون الطلب مصحوباً بقسيمة دالة على أداء آخر قسط من الضريبة وقت تقديم الطلب. على أن يرد مبلغ التأمين له إذا قبل طلبه. وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات الرفع.

ولقد حددت المادة ١٩ من اللائحة التنفيذية الإجراءات التالية لرفع الضريبة :

أ – يقدم المكلف باداء الضريبة – عن كل وحدة يطلب رفع الضريبة عنها – طلباً الى مأمورية الضرائب العقارية المختصة على النموذج المعد لذلك، متضمنا اسمه وصلته بالوحدة المراد رفع الضريبة عنها وسبب طلب الرفع مشفوعاً بالمستندات ان وجدت، على ان يقيد الطلب في سجل قيد الطلبات المعد لهذا الغرض ويحدد به تاريخ يقدمه.

ب – لا يقبل طلب الرفع الا اذا اودع المكلف باداء الضريبة تأميناً مقداره خمسون جنيهاً عن كل وحدة يطلب رفع الضريبة عنها، على ان يرد مبلغ التأمين له اذا قبل طلبه.

ج – على المكلف باداء الضريبة ان يرفق بطلبه ما يدل على اداء آخر قسط مستحق من الضريبة وقت تقديم الطلب.

د – تتولى مأمورية الضرائب العقارية المختصة احالة الطلبات المقدمة اليها للجان الحصر والتقدير المنصوص عليها بالمادة ١٣ من القانون لنظرها والفصل فيها، على ان يعتمد هذا القرار من رئيس مصلحة الضرائب العقارية او من يفوضه فيما عدا حالات الرفع الآتية والتي يتم اعتمادها من مديري مديريات الضرائب العقارية، كل في نطاق اختصاصه:

حالات رفع الضريبة التي لا يتجاوز فيها اجمالي طلب الرفع ٥٠٠ جنيه.

حالة تهدم او تخرب العقار كلياً او جزئياً.

حالة صدور قرار من لجنة الطعن برفع الضريبة عن العقارات المبنية.

هـ ـــ ترفع الضريبة بناء على قرار لجان الحصر والتقدير الصادر في هذا الشأن اعتبارا من أول الشهر الذي قدم فيه الطلب وحتى التاريخ الذي يزول فيه سبب الرفع.

و ـــ يجوز للمكلف بأداء الضريبة الطعن في قرار لجنة الحصر والتقدير خلال ثلاثين يوما من تاريخ اخطاره بالقرار بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول، وذلك أمام لجنة الطعن المنصوص عليها في المادة ١٧ من القانون والتي تتولى نظر الطعن وفقا لقواعد وإجراءات عمل لجان الطعن المنصوص عليها بهذه اللائحة. وعلى اللجنة إصدار قرارها في الطعن خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديمه.

البت في طلبات رفع الضريبة

وفقاً لنص المادة ٢١ من القانون ، تتولى لجان الحصر والتقدير النظر والفصل في طلبات رفع الضريبة، ويجوز للطالب الطعن في قرار اللجنة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ إخطاره بالقرار، وذلك أمام لجنة الطعن المنصوص عليها في المادة (١٧) من هذا القانون، وعلى اللجنة إصدار قرارها في الطعن خلال ثلاثين يومًا من تاريخ تقديمه.

ولا يترتب على طلب الرفع وقف أداء الأقساط المستحقة ما لم يمض على الطلب ستة أشهر دون الفصل فيه [٣١٠] .

مدة رفع الضريبة

تكون مدة رفع الضريبة من أول الشهر الذى قدم فيه الطلب ، وحتى التاريخ الذى يزول سبب الرفع ، فيما عدا حالة رفع الضريبة لنزع ملكية العقار للمنفعة العامة، فيكون الرفع اعتباراً من تاريخ الاستيلاء الفعلى بواسطة الجهة طالبة نزع الملكية.

---

[310] كان قرار وزير المالية رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٨٤ يجعل مصلحة الضرائب العقارية ، ممثلة فى رئيسها، هى الجهة المختصة بمراجعة واعتماد رفع وإسقاط الضرائب العقارية وملحقاتها اعتباراً من ٣٠ أكتوبر ١٩٨٤ على مستوى كافة المحافظات عدا محافظات القاهرة والأسكندرية وبور سعيد حيث تقوم هذه المحافظات ببحث طلبات الرفع واستيفاء كافة المستندات وإجراء المعاينات والتحقيقات اللازمة ، وإعداد مذكرة بموضوع الرفع وتسوية حسابية بالمبالغ المرفوعة وتحرير قرار الرفع لهذه التسوية ، وترسل كافة الأوراق للمصلحة لمراجعتها حسابياً وقانونياً واعتماد القرار ، ثم إعادته للمديرية المختصة لتنفيذه بجريدة الحساب ، وبالمكلفة والتأشير بالمبالغ المرفوعة واستنزالها بأمر التحصيل والحجز (النموذج رقم ١٠ ضرائب عقارية) .

ثم صدر قرار وزير المالية رقم ٤٤٨ لسنة ١٩٩٨ (والذى نشر فى عدد الوقائع المصرية رقم ١٠١ فى ١٩٩٨/٥/١٠ويعمل به اعتباراً من ١٩٩٨/٥/١١) بتعديل بعض أحكام القرار الوزارى رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٨٤ مقرراً عدم اختصاص مصلحة الضرائب العقارية فى مراجعة القرارات الصادرة عن لجان الاستئناف ومجلس المراجعة برفع الضريبة عن الأطيان والعقارات المبنية ، ونقل الاختصاص بشأنها إلى مديريات الضرائب العقارية بالمحافظات.

إذا زالت عن عقار أسباب رفع الضريبة وجب على المكلف بأدائها أن يخطر مأمورية الضرائب العقارية المختصة خلال ستين يومًا من تاريخ زوال سبب الرفع لإعادة ربط الضريبة التي كانت مفروضة قبل الرفع، وذلك اعتبارًا من أول السنة التالية للسنة التي زال فيها سبب الرفع وحتى نهاية المدة المقررة للتقدير.

الباب الرابع

تحصيل الضريبة

يمكن تحصيل الضريبة العقارية بطرق عدة ، منها ([٣١١]) تحديد نقاط للتحصيل تقرب مواقع التحصيل من أماكن العقارات الخاضعة للضريبة فتيسر على الممولين أدائها ، كما هو الحال فى كالكتا بالهند ، أو السماح بدفع الضريبة فى فروع البنك التي يتعامل معها الممول ، كما هو الحال فى كراتشى بباكستان .

كما يمكن السماح بأداء الضريبة على أقساط أو دفعات ربع أو نصف سنوية .

وفى سوريا تستحق الضريبة على ريع العقارات والعرصات دفعة واحدة بعد إصدار قرار التكليف ([٣١٢]) . وإذا قام المكلف بتسديد هذه الضريبة خلال شهرى يناير وفبراير استفاد من خصم على هذه الضريبة بواقع ٤% ، أما إذا سددها فى الشهرين التاليين ، مارس وأبريل ، حصل على خصم قدره ٣% من الضريبة. ثم أصدر المشرع السورى ([٣١٣]) عفواً عن جميع الفوائد والجزاءات والغرامات على اختلاف أنواعها ، المتوجبة على بعض المكلفين بالضرائب والرسوم المباشرة بما فى ذلك ضريبة ريع العقارات، المستحقة عن عام ٢٠٠٧ وما قبلها ، بشرط أن يتم تسديد الضرائب المستحقة بالكامل فى موعد غايته ٣١ أكتوبر ٢٠٠٩ .

([311]) *William Dilinger: Urban property taxation in Developing Countries , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988.p.34.*

([312]) المرسوم التشريعى رقم ٥٣ الصادر بتاريخ ٢٠٠٦/١٠/١.

([313]) راجع المرسوم التشريعى رقم ٢٢ الصادر فى ٢٣ /٢٠٠٩/٤.

وصدر فى لبنان عام ١٩٩٩ قانوناً ([٣١٤]) خفض بصفة استثنائية حوالى ٨٠% من الغرامات المستحقة على المخالفين ، بما فيهم مكلفى ضريبة الأملاك المبنية ، بما لايجاوز التخفيض مليار ليرة.

ويخير المكلف بضريبة المبانى فى السودان ([٣١٥]) بأن يدفع الضريبة المتأخرة إما بطريقة القسط الشهرى ، وذلك بدفع الضريبة على اثنتى عشر قسطاً متساوية خلال سنة، وذلك فى اليوم الأخير من كل شهر ، أو أن يدفعها على أربعة أقساط متساوية خلال السنة على الوجه الذى تحدده جهة الإدارة.

وفى اندونيسيا ([٣١٦]) يكون قطاع البنوك مسئولاً عن استلام وتدوين حساب الإيرادات الضريبية ، على أن تتحد مسبقاً بنوك معينة وفق تقسيم جغرافى لتكون بمثابة نقاط تحصيل ن وتودع الإيصالات المطبوعة فى كل نقطة من نقاط الدفع لتخفيض تكاليف الامتثال الضريبى على الممولين وعلى الإدارة ، وبموجب هذه الإيصالات تعد قوائم المخالفين عن توريد الضريبة .

كذلك الحال فى اليابان ([٣١٧]) فإنه يمكن تحصيل الضريبة التي يتأخر الممولون عن سداها بالحجز على هذه العقارات وبيعها فى المزاد.

وتتدرج العقوبات فى أرمينيا ([٣١٨])، حيث يضع المتأخرون عن أداء الضريبة لجزاء مالى ، هو الغرامة التي تقدر بواقع ٠,١% يومياً خلال التسعين يوماً الأولى للتأخير عن الميعاد ، ثم تزاد إلى ٠,٣% عن الفترة التي تزيد عن تسعين يوماً إلى نهاية السنة. ويجوز توقيع الحجز على حسابات

([314]) القانون رقم ٥٥ بتاريخ ١٩٩٩/١/٣٠.

([315]) قانون ضريبة المبانى الصادر فى ١٩٨٨/١/٦.

([316]) *Roy Kelly : Property taxation in Indonesia, challenges for decentralization, Lincoln Institute of Land policy , Working Paper ,No.3,2003,p6.*

([317]) *Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

([318]) *Richard Almy :Property taxation in Armenia, p.5.*

البنوك والمبالغ النقدية للمتأخرين، وكـذلك الكمبيـالات المقبوضـة لصـالح الممول ، ويمكن أن يلحق الحجز العقار ذاته إذا لم تف أموال البنوك بـأداء الضرائب المتأخرة ، كما يتاح للإدارة لضريبية بيع هذا العقار بالمزاد.فضـلاً عن الجزاءات الجنائية التي تتراوح ما بين السجن ستين إلى خمس سنوات .

كما تتدرج الغرامة فى القانون الفلسـطينى رقـم ١١ لسـنة ١٩٥٤ ، ووفقاً لنص المادة رقم ١٥ منه إذا لم تدفع الضريبة خـلال التسـعة أشـهر الأولى من السنة المالية يستوفى من المكلف مبلغ إضافى كغرامة بنسبة ٥% من المبلغ المستحق الأداء إذا دفعت الضريبة خلال المدة الباقيـة مـن عـام التحقق ، وتزيد الغرامة إلى ١٠% إذا تأخر دفعها عن عام التحقق.

وتوزع الحصيلة الضريبية فى أرمينيا بواقع ٩٥% علـى المحليـات ، وتؤول إلى الحكومة المركزية الخمسة فى المائة الباقية([٣١٩]).

تقسيم

بين المشرع المصرى فى القـانون رقـم ١٩٦ لسـنة ٢٠٠٨ قواعـد تحصيل الضريبة على العقارات المبينة ومجـالات التيسـير التـي أتاحهـا للمتعسرين أو غيرَ القادرين على الالتزام بها ، ونبين ذلـك فـى فصـلين ، أولهما لبيان قواعد التحصيل والآخر للتسيرات فى التحصـيل علـى النحـو التالي:

([319])*Richard Almy :Property taxation in Armenia, p.5.*

الفصل الأول

قواعد التحصيل

نظم قانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ قواعد تحصيل الضريبة على العقارات المبنية ، فبين وجوب أدائها فى تاريخ معين، وطريقة تحصيلها ، كما قرر بعض الضمانات التي تكفل تحصيل هذه الضريبة وعدم التهرب من أدائها.

متى تكون الضريبة واجبة الأداء ؟

وفقاً لنص المادة (٣) من القانون تستحق الضريبة على العقارات المبنية فى الأول من يناير من كل عام، ويكون دين الضريبة واجب الأداء فى مقر مأموريات الضرائب العقارية بالمحافظات والمأموريات التابعة لها دون حاجة إلى مطالبة فى مقر المدين ([٣٢٠])، وفقاً لنص المادة (٦) من ذات القانون.

ولقد اعتنق المشرع بهذا النص مبدأ : دين الضريبة محمول لا مطلوب ، ومعناه أن على الممول أن يبادر بحمل الضريبة المستحقة عليه ، أى أدائها ، إلى مصلحة الضرائب عند استحقاقها ، ولا ينتظر حتى تطالبه المصلحة بها ، وذلك حتى لا يستفيد الممول من مبلغ دين الضريبة فى تحقيق مصلحة خاصة به خلال الفترة من استحقاق الضريبة إلى تاريخ مطالبته

([320]) نصت الفقرة الثانية من المادة ٢٥ من القانون الملغى على أن " يكون أداؤها فى مكاتب التحصيل الواقع فى دائرتها العقار ، والتى يصدر بتعيينها قرار من وزير المالية والاقتصاد".

بها ، وحتى لا يكون تأخر مطالبة المصلحة بالضريبة سبباً إثراء المكلف أو الدائن بها دون مقتضى.

وتعتبر الضريبة واجبة الأداء بمجرد حصول النشر والإعلان إتمام التقديرات فى الجريدة الرسمية.

ولا يمنع وجوب أداء الضريبة تقدم الممول ، أو صاحب الشأن بتظلم من هذه التقديرات أمام لجنة الطعن ، وذلك حتى لا يتخذ من التظلم سبباً لتأجيل دين الضريبة أو المماطلة فى دفعها، عملاً بقاعدة الدفع أولاً ثم التظلم.

طريقة تحصيل الضريبة

تنص المادة (٢٣) على أن " تحصل الضريبة المستحقة وفقًا لهذا القانون على قسطين متساويين يستحق الأول منهما حتى نهاية شهر يونيو، ويستحق الثاني حتى نهاية شهر ديسمبر من ذات السنة، ويجوز للممول سداد كامل الضريبة في ميعاد سداد القسط الأول. وتقسط الضريبة التي يتأخر ربطها عن وقت استحقاقها لأي سبب على مدة مساوية لمدة التأخير".

وفى تقليل عدد الأقساط إلى اثنين مصلحة لكل من الخزانة العامة والممول ، فهى بالنسبة للخزانة العامة تتمثل فى تيسير عملية التحصيل، وتقليل تكلفتها الإدارية ، وتحقق بالنسبة للممول مصلحة فى أنها تمكنه من أداء الضريبة مجزأة مرة كل نصف سنة ، بدلاً من إلزامه بأدائها مرة واحدة.

ولم يشأ المشرع أن يجعل أداء الضريبة شهرياً حتى لا يكون فى ذلك إضاعة لوقت الممول وجهده، وإرهاق للإدارة الضريبية فى المتابعة الشهرية لهذه المبالغ بما لا يتناسب مع الحصيلة المتوقعة منها.

ويكون أداء كل قسط من قسطى الضريبة فى مكاتب التحصيل الواقع فى دائرتها العقار ، والتى يصدر بتعيينها قرار من وزير المالية .

ولقد جعلت المادة ٩ من القانون الحالى دين الضريبة العقارية محمولاً لا مطلوباً ، وذلك بالنص على أن يكون دين الضريبة وفقًا لهذا القانون واجب الأداء في مقر مديريات الضرائب العقارية بالمحافظات والمأموريات التابعة لها دون حاجة إلى مطالبة في مقر الدين.

وأما الضريبة التي يتأخر ربطها عن وقت استحقاقها لأي سبب من الأسباب فتقسط على مدة مساوية لمدة التأخير([٣٢١]).

ومع ذلك فقد أجاز القانون للممول سداد كامل الضريبة في ميعاد سداد القسط الأول ، إذا رغب فى ذلك تخفيفاً عن كاهله ، أو كان له فى ذلك مصلحة يقدرها.

([321]) كان قد صدر القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٨٠ وأجاز لرئيس مصلحة الضرائب العقارية ، تيسيراً على بعض الممولين، أن يقرر تقسيط ضريبة العقارات المبنية والضرائب الإضافية الملحقة بها والمستحقة عن سنة ١٩٧٨ والسنوات السابقة عليها والتى يتأخر أداؤها أو بعضها . ويتم تقسيط هذه المبالغ على خمسة أقساط سنوية ، اعتباراً من أول يناير ١٩٧٨ وحتى نهاية سنة ١٩٨٣ ، ويؤدى كل قسط مع الضريبة السنوية ، وفقاً للقواعد والأوضاع المقررة لتحصيل هذه الضريبة ، على أن يعمل بها اعتباراً من مارس ١٩٨٠.

قرر القانون عدداً من الضمانات التي تكفل تحصيل الضريبة في المواعيد المقررة وتحول دون التهرب من أدائها ، وهذه الضمانات هي:

أ- التضامن في أداء الضريبة

وفقاً لنص المادة (٢٤) "يكون المستأجرون مسئولين بالتضامن عن أداء الضريبة، مع المكلفين بأدائها، وذلك في حدود الأجرة المستحقة عليهم وبعد إخطارهم بذلك بخطاب موصي عليه بعلم الوصول . وتعتبر قسائم تحصيل الضريبة وملحقاتها التي تسلم إليهم بمثابة إيصال من المكلف بأداء الضريبة في حدود ما تم تحصيله، وبمثابة إيصال من المكلف باستيفاء الأجرة في حدود ما أداه المستأجر.

ولما كان الالتزام بالتضامن يأتي تابعاً وتالياً للالتزام الأصلي ، إذن فالملتزم الأصلي أو المدين بالضريبة هو صاحب العقار ، والذي يمكن أن يكون مالكاً للعقار ، أو صاحب حق الانتفاع عليه . أي أن [322] المدين بالضريبة هو الشخص الذي يستفيد من إيراد العقار."

وكان النص في القانون الملغي لا يعفي المستأجر من المسئولية التضامنية عند قيامه بأداء ما زاد على أجرة ثلاثة أشهر معجلاً إلى المالك ، إذ يشترط لإعفاء المستأجر من المسئولية التضامنية أن يقوم المستأجر بأداء الأجرة مقدماً ، وأن لايتجاوز مقدار الأجرة المدفوعة مقدماً على ثلاثة

---

(322) د. عاطف صدقي ، ود. محمد أحمد الرزاز، ص ٩٣.

أشهر ، وأن يكون أداء الأجرة بموجب مخالصة ثابتة التاريخ قبل موعد استحقاق الضريبة المطلوبة.

ولقد قضى بأن ([٣٢٣]) صاحب الأرض يعتبر متضامناً مع صاحب المبانى فى أداء الضريبة المستحقة ، باعتبار أن التزام مالك تابع لالتزام مالك البناء المدين أصلاً بالضريبة.

ب- التحصيل عن طريق الحجز الإدارى

نصت المادة (٢٥) من القانون على أن : "يتبع في تحصيل الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإداري، وذلك دون الإخلال بحق المصلحة في اتخاذ إجراءات تحصيلها بطريق الحجز القضائي طبقًا لقانون المرافعات المدنية والتجارية".

وتعامل الغرامات المستحقة عند الإخلال بأحكام القانون معاملة الضريبة فى جواز تحصيلها بطريق الحجز الإدارى عند عدم أدائها فى الميعاد.

جـ- حق الامتياز

منحت المادة (٢٦) من القانون للخزانة العامة فيما يختص بتحصيل الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة حق الامتياز على العقارات المبنية

([323]) قضاء النقض فى الطعن رقم ٢٠ لسنة ١٩ ق ، جلسة ١٩٦٩/١/٩.

المفروض عليها الضريبة، وعلى أجرة هذه العقارات، وعلى المنقولات المملوكة للمكلف بأداء الضريبة والموجودة في العقار.

وواضح من هذا النص أن محل الامتياز العقار أو العقارات المفروض عليها الضريبة ، والإيجار ، والمنقولات التي يملكها المكلف بأداء الضريبة والتى تكون موجودة فى العقار محل الامتياز.

وقضت محكمة النقض (٣٢٤) بأن " التضامن بين المدنيين لا يجوز افتراضه ، وجب أن لا يكون محل شك فى العبارة التي تضمنته ، فإذا لم يكن واضحاً بجلاء فسرت العبارة لمصلحة المدينين ، لأن الأصل هو عدم تضامنهم ومؤدى ذلك ان يكون مالك الأرض التي أقيم عليها البناء المطالب بضريبته كفيلاً متضامناً مع مالك البناء فى أداء هذه الضريبة باعتبار التزام مالك الأرض التزاماً تابعاً لالتزام مالك البناء المدين أصلا بالضريبة. وأن حق الامتياز المقرر فى المادة ٢٧ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لا يعدو أن يكون حقاً تبعياً ضامناً للوفاء بالحق الأصلى ولا تنزع عنه صفة الكفيل عن صاحب الأرض ويجعله مديناً أصلياً بهذه الضريبة".

ولم يتبن المشرع ما قررته المادة ٢٧ من القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بمد نطاق حق الامتياز ليشمل المبانى والأراضى المقامة عليها أو الملحقة بها، سواء كانت هذه الأراضى ملكاً لأصحاب المبانى أو لغيرهم .

(324) الطعن رقم ٢٩٨لسنة ٣٣ ق نقض مدنى جلسة ١٩٦٨/١/٩.

د- استحقاق مقابل تأخير

وفقاً لنص مادة (٢٧) يستحق مقابل تأخير على ما لا يتم أداؤه من الضريبة وفقًا لهذا القانون وذلك اعتبارًا من أول يناير التالي للسنة المستحق عنها الضريبة.

ويحسب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافًا إليه ٢% مع استبعاد كسور الشهر والجنيه وذلك عن فترة التأخير، ولا يترتب على الطعن أو الالتجاء إلى القضاء وقف استحقاق هذا المبلغ.

ويعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة دين الضريبة.

ولقد نصت المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه إذا تقاعس المكلف بأداء الضريبة عن الوفاء بها في المواعيد المقررة وفقا للقانون، يستحق عليه مقابل تأخير على ما لم يتم أداؤه من الضريبة، ويراعى ما يأتي:

أ ــ اتخاذ جميع الإجراءات القانونية ضد المكلف بأداء الضريبة الذي تقاعس عن أداء الضريبة في المواعيد المقررة لها وذلك تطبيقا لأحكام المواد ٢٤ و٢٥ و٢٦ من القانون دون الإخلال بالعقوبات المقررة في الباب السادس منه.

ب ــ يعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة وجميع المبالغ المقررة في القانون معاملة دين الضريبة عند اتخاذ إجراءات تحصيلها.

جـ ـــ إخطار المستأجرين بخطاب موصى عليه بعلم الوصول بمسؤوليتهم بالتضامن مع المكلف بأداء الضريبة بسداد الضريبة، وذلك في حدود الأجرة المستحقة عليهم على أن يتم ذلك قبل نهاية الشهر بعشرة أيام.

د ـــ يستمر تحصيل الضريبة من المستأجرين في حدود الأجرة إلى أن يتم أداء كامل الضريبة المستحقة أو قيام المكلف بأداء الضريبة بأدائها أو ثبوت انتهاء العلاقة الإيجارية.

توزيع حصيلة ضريبة العقارات المبنية

وفقاً لنص المادة (٢٨) تؤول حصيلة الضرائب العقارية والمبالغ المقررة في هذا القانون للخزانة العامة يخصص للمحافظات ٢٥% من حصيلة الضريبة المحصلة في نطاق كل محافظة وبما لا يقل عما تم تحصيله من هذه الضريبة في العام المالي ٢٠٠٧/٢٠٠٦م ويجوز عند الاقتضاء تعديل هذه النسبة بالزيادة بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناءً على عرض من وزير المالية.

الفصل الثانى

تيسيرات التحصيل

التخفيف على المولين

استحدث القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ صورتين من صور التخفيف على الممولين ، الأولى ترفع عن المكلف الالتزام بدين الضريبة أو جزء منه بغض النظر عن قدرته على أدائه ، ويعرف ذلك بالعفو الضريبى ، والثانية إبراء ذمة المكلف عن دين الضريبة أو جزء منه لعدم قدرته على أدائه من خلال تحمل الخزانة العامة بهذا الدين بدلاً منه. ونبين ذلك فيما يلى :

الصورة الأولى: العفو الضريبى

استحدثت المواد الرابعة والخامسة والسادسة من مواد إصدار القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ نظاماً للعفو الضريبى ، يتم بمقتضاه رفع الالتزام الضريبى على المكلف بالضريبة على العقارات المبنية المقررة بالقوانين السابقة عفواً كلياً أو عفواً جزئياً.

وهذا العفو بنوعية عفو مؤقت ، بمعنى أنه يسرى تطبيقه على المكلفين الذين تتوافر فيهم الشروط القانونية ، وخلال المدة الزمنية التي حددها القانون ، ولا يكون له اثر على غير هؤلاء الممولين ، أو من تتوافر فيهم شروطه ولكنهم تقاعسوا للمطالبة بتطبيقه بعد انقضاء مدته القانونية.

١-العفو الكلى

قررت المشرع منح الممول عفواً كلياً إذا لم يكن قد سبق تسجيله بـدفاتر مصلحة الضرائب العقارية ، عملاً بقاعدة عفا الله عما سلف لفـتح صـفحة جديدة بيضاء بين المكلف ومصلحة الضرائب.

وعلى ذلك نصت المادة الرابعة على أن يعفى كل مكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة على عقاراتـه المبنية، وذلك عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القـانون وما يرتبط بتلك الضريبة من غرامات أو ضرائب إضافية وغيرها.

وفى تطبيق أحكام هذه المادة يشترط ([٣٢٥]) لمنح العفو الضريبى مـا يلى :

١. ألا يكون المكلف بأداء الضريبة قد سـبق تسـجيله بـدفاتر أجهـزة الضرائب العقارية .
٢. أن يتقدم المُكلف بطلب للاستفادة من الإعفاء الضريبي وفقا لأحكـام هذه المادة قبل مضى سنة من تاريخ العمل بهـذا القـانون أي قبـل ٢٠٠٩/٦/٢٤ .
٣. يلتزم المكلف بأن يتقدم بإقراره -وفقا للمادة (١٤) من القانون المرفق -إلى مأمورية الضرائب العقارية الواقع فـي دائرتهـا العقـار فـي المواعيد ووفقا لحالات الحصر المنصوص عليها فيها وذلك خـلال سنة من تاريخ العمل به .

(325) أنظر الكتاب الدورى رقم ٤ لسنة ٢٠٠٨ الموقع من وزير المالية.

٤. مع مراعاة ما ورد في البند رقم (١) سالف البيان يلتزم المكلف بأداء الضريبة بأن يضمن طلبة إقراراً منه بأنه لم يسبق تسجيله لدى أجهزة الضرائب العقارية وتقوم المأمورية بالتأكد في وقت لاحق من صحة هذه البيانات عن الفترة السابقة حتى تاريخ تقديم الطلب .

وعلى المأمورية أن تسجل هذا الطلب في سجل خاص تثبت فيه رقم وتاريخ تقديم الطلب وصفة من تقدم به . وعلى أن تنتهي المأمورية من دراسة الطلب وإصدار شهادة بالإعفاء الضريبي من المديرية خلال مدة أقصاها ٣٠ يوم من تاريخ تقديم الطلب وإلا تقدم المكلف بطلب إلى رئيس المصلحة لبحث أسباب عدم إبداء الرأي في طلبه والرد عليه.

وإذا تأكدت المأمورية من توافر شروط الإعفاء ، عليها أن تعد مذكرة برأيها بأحقية المكلف للحصول على الإعفاء الضريبي لاعتمادها من مدير المديرية لإصدار قرار بذلك.

وتسجل المأمورية قرار الإعفاء من الضريبة في سجل خاص وتسلم المكلف بأداء الضريبة صورة منه.

٢-العفو الجزئي

كما منح القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ عفواً جزئياً على من سبق تسجيلهم وعليهم ديون ضريبية ومقابل تأخير لم يتم دفعها بسبب النزاع حول وعائها الضريبي ، ولازال النزاع منظوراً بشأنها أمام الجهة الإدارية المختصة أو أمام القضاء ، حيث عمل المشرع على إنهاء هذه المنازعات من

خلال تحديد مبلغ معين يكتفى بدفعه بدلاً من السير فى إجراءات التقاضى التي قد تطول مدتها .

ولقد تناولت المادتان الخامسة والسادسة العفو الجزئى للمنازعات القضائية.

ووفقاً للمادة المادة الخامسة تنقضي الخصومة في جميع الدعاوى التي لم يفصل فيها بحكم بات، والمقيدة أو المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول يناير سنة ٢٠٠٨م بين المصلحة والمكلفين بأداء الضريبة والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير القيمة الإيجارية المتخذة أساسًا لحساب الضريبة على العقارات المبنية، وذلك إذا كانت القيمة الإيجارية السنوية محل النزاع لا تجاوز ألفي جنيه، وتمتنع المطالبة بما لم يسدد من ضرائب تتعلق بهذه الدعاوى ([٣٢٦]).

وفي جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للمكلف بأداء الضريبة في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على القيمة الإيجارية المتنازع عليها.

([٣٢٦]) كان من الأجدر أن يستجيب مجلس الشعب لاقتراح مجلس الشورى بأن يترتب على العفو أن تمتنع المطالبة بالمبالغ الأخرى المرتبطة بالضريبة ، وخاصة مقابل التأخير ، حتى لا يفقد العفو غاية الحكمة من تقرير وهو سقوط كافة الالتزامات المالية الواقعة على كاهل المكلف بسبب القوانين القديمة وفتح صفحة جديدة له بدون ملاحقات أو منازعات قضائية، إذ أن قصر العفو عن الضرائب المتأخرة وحدها وحده دون غرامات التأخير الناتجة عن التأخر من أداء هذا العبء ذاته، تعنى أن المنازعة على الفرع يمكن أن تستمر بالرغم من عدم وجود منازعة على الأصل وهى المطالبات الضريبية، وخاصة إذا كانت غرامات التأخير تفوق مبالغ الضريبة ذاتها.

وذلك كله ما لم يتمسك المكلف بأداء الضريبة باستمرار الخصومة في الدعوى بطلب يقدم إلى المحكمة المنظورة لديها الدعوى خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون.

ونصت المادة السابعة على أنه في غير الدعاوى المنصوص عليها في المادة السابقة من هذا القانون يكون للمكلفين بأداء الضريبة على العقارات المبنية في المنازعات القائمة بينهم وبين المصلحة والمقيدة أو المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول يناير سنة ٢٠٠٨م طلب إنهاء تلك المنازعات خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها وفقًا للشرائح الآتية:

(١٠%) من قيمة الضريبة على العقارات المبنية والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها إذا لم تجاوز القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه.

(٢٠%) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها إذا تجاوزت القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه، وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها في البند (١).

ويترتب على وفاء المكلف بأداء الضريبة المقررة وفقًا للبندين السابقين براءة ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها، ويحكم بانتهاء الخصومة في الدعوى إذا قدم المكلف بأداء الضريبة إلى المحكمة ما يفيد ذلك الوفاء.

وفي جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للمكلف بأداء الضريبة في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها.

أما المادة السابعة فقد تناولت حكم العفو الجزئي بالنسبة للمنازعات الإدارية المتعلقة بالقانون الملغى ،والتي كانت تنظرها مجالس المراجعة قبل بداية عام ٢٠٠٨ بأن نصت على أن للممولين المكلفين بأداء الضريبة في التظلمات المقدمة قبل أول يناير سنة ٢٠٠٨ إلى مجالس المراجعة المنصوص عليها في المادة (١٦) من القانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤ من قرارات لجان التقدير، أن يطلبوا خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون، حفظ التظلمات المقدمة منهم مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية النسوية المتظلم منها وفقًا للشرائح الآتية:

(١٠%) من قيمة الضريبة على العقارات المبنية والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتظلم منها إذا لم تجاوز القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه.

(٢٠%) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتظلم منها إذا تجاوزت القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه، وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها في البند (١).

ولا يترتب على حفظ التظلم حق للمكلف بأداء الضريبة في استرداد ما سبق أن سدده طبقًا للتقدير المتظلم منه.

وتحفظ بقوة القانون التظلمات المشار إليها إذا كانت مقدمة من الحكومة.

ولقد بين المشرع فى المادة (٢٩) الصورة الثانية من تخفيف دين الضريبة ، حين استحدث نصاً يقرر بأن تتحمل الخزانة العامة الضريبة المستحقة على المكلف بأدائها وفقًا لأحكام هذا القانون، وذلك إذا طرأت تغيرات اجتماعية على المكلف أو ورثته من شأنها عدم القدرة على الوفاء بدفع الضريبة.

ويجب التفرقة فى هذا الصدد بين الإعفاء من الضريبة و تحمل الخزانة العامة للضريبة ، فالإعفاء من الضريبة يعنى أن الأصل هو خضوع الوعاء للضريبة غير أن المشرع رأى لاعتبارات اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية أو مالية قدرها عدم إلزامه بالضريبة تخفيفاً للعبء أو تشجيعاً لمزاولة النشاط الذى تقرر إعفاء وعاءه من الضريبة . ولا يكون هذا الإعفاء إلا فى الأحوال التي يبينها القانون عملاً بنص المادة ١١٩ من الدستور .

أما تحمل الخزانة العامة بالضريبة فتعنى أن المكلف ملزم أصلاً بالضريبة وخضع لها ، وتحدد وعاؤها، وصار التزامه بها نهائياً وغير قابل للطعن بأى صورة من الصور ، ولامجال لإعفائه منها ، إلاأنه طرأت على ظروف الممول الشخصية أو الاجتماعية ما جعلته غير قادر على الوفاء بكل هذه الضريبة أو بعضها ، مما استلزم تحديد شخص ما يتحمل عبؤها نيابة عنه ، فعين المشرع الخزانة العامة لتقوم بها الدور . أى أن ظاهر النص يوحى بأن تقوم الخزانة العامة بسداد الضريبة التي يعجز المكلف عن أدائها إلى الدائن بها بدلاً عنه.

ولما كانت الخزانة العامة هى هذا الدائن بالضريبة التي عجز المكلف عن أدائها ، فإن القول بتحمل الخزانة العامة للضريبة نيابة عنه ، يعنى أن يقوم المتحمل بالضريبة وهو الخزانة العامة بدفعها إلى الدائن بها وهو الخزانة العامة أيضاً ، وهو عبث ننأى عن المشرع أن يقصده .

ومن ثم فإننا نرى أن النص على تحمل الخزانة العامة بالضريبة فى هذه الحالة ما هى إلا صورة من صور الغبراء أو التنازل عن الدين الضريبى . أو بعبارة أخرى هى صورة من صور الإسقاط الضريبى ، اختار لها المشرع وصف تحمل العبء ، حتى تعطى مدلولاً إنسانياً يحسن صورة القانون أمام المجتمع.

ولقد ربط المشرع تحمل الخزانة العامة بالضريبة بشرط أن تطرأ تغيرات اجتماعية على المكلف أو ورثته من شأنها عدم القدرة على الوفاء بدفع الضريبة ، كأن يعجز المكلف عن العمل ويفقد مصدر دخله ، أو يتصرف فى عقاره بالبيع للإنفاق على مرضه أو كارثة حاقت به ، أو أن يتوفى المكلف ويترك ورثته دون عائل أو دون مصدر دخل كاف لسداد الضريبة.

وتدل عبارة التغيرات الاجتماعية على أن تحمل الخزانة العامة للضريبة لا يكون إلا عندما يكون المكلف فرداً أو شخصاً طبيعياً ، خاصة وأن المشرع أجاز تحمل الضريبة كذلك نيابة عن ورثة المكلف، وهو ما يعنى أنه لامجال لتحمل العبء فى حالة ما إذا كان المكلف شخصاً معنوياً: كالشركة إذا أفلست أو حققت خسائر تجعلها عاجزة عن دفع الضريبة العقارية الملزمة بها.

ولقد نصت المادتان ٢١ و٢٢ من اللائحة التنفيذية للقانون على إجراءات المطالبة بتحمل الخزانة العامة عبء الضريبة العقارية ، وذلك بأن تمسك كل مديرية من مديريات الضرائب العقارية سجلا تقيد فيه الطلبات التي يتقدم بها المكلفون بأداء الضريبة العقارية أو ورثتهم الذين عليهم طرأت تغيرات اجتماعية من شأنها عدم القدرة على الوفاء بدفع الضريبة، يطلبون فيها تحمل الخزانة العامة بالضريبة المستحقة عليهم.

ويجب أن يتضمن الطلب بيانا وافيا للتغيرات الاجتماعية المشار إليها، وأن ترفق به المستندات الرسمية المؤيدة له، ويتم القيد تباعا بحسب تاريخ وساعة تقديم الطلب، ويمنح الطالب إيصالا يفيد قيد طلبه.

وعلى المديرية بعد قيد الطلب دراسة ما ورد به وإعداد مذكرة برأيها فيه تعتمد من مدير المديرية، وتقوم بإحالة الطلب والمستندات المرفقة به ومذكرتها إلى رئيس المصلحة.

وعلى المصلحة قيد الطلبات الواردة إليها من المديريات في سجل خاص يعد لذلك، وعرضها على اللجنة المنصوص عليها في المادة ٢٢ من هذه اللائحة.

وتشكل بقرار من رئيس المصلحة لجنة أو أكثر لدراسة تلك الطلبات ، وذلك برئاسة أحد أعضاء مجلس الدولة، مستشار على الأقل، وعضوية اثنين من العاملين بالمصلحة لا تقل درجة كل منهما عن درجة مدير عام، وللجنة أن تطلب من صاحب الشأن تقديم المستندات التي تراها ضرورية للفصل في الطلب، ولا تكون قرارات اللجنة في الطلبات المعروضة عليها نافذة إلا بعد اعتمادها من وزير المالية أو من يفوضه.

وفي حالة رفض الطلب يجب أن يكون قرار الرفض مسببا، وفي جميع الأحوال يجب اخطار صاحب الشأن والمديرية المختصة بالقرار.

الأصل أن الديون تسقط بالتقادم طويل الأجل ، ومدته خمسة عشر عاماً ، ولا يقل عن هذه المدة ، ولا يزيد ، إلا بنص خاص .

ولم يرد فى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدلة له، ولا فى القانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، نص خاص بمدة تقادم الضريبة ، أو تقادم حق الممول فى استرداد ما دفعه منها بغير وجه حق . ومن ثم يرجع فى ذلك للقواعد العامة للتقادم المقررة فى القانون المدنى .

ووفقاً لنص المادة ٣٧٧ من القانون المدنى ، بعد تعديلها بالقانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ ، فإنه يسقط حق الحكومة فى المطالبة بضريبة العقارات المبنية وملحقاتها بمضى خمس سنوات من نهاية السنة التى تستحق فيها.

ولا يبدأ سريان التقادم ، فيما لم يرد فيه نص خاص إلا من اليوم الذى يصبح فيه الدين مستحق الأداء ، وأنه لا يسرى التقادم ، بل يوقف، إذا وجد مانع يتعذر معه على الدائن أن يطالب بحقه فى الوقت المناسب ، وقد يرجع هذا المانع لاعتبارات تتعلق بشخص الدائن ، أو لظروف اضطرارية اقرب ما تكون إلى القوة القاهرة ، بحيث لايعد مانعاً كل سبب يكون ناشئاً عن خطأ الدائن أو جهله أو تقصيره فى المطالبة .

ويترتب على وقف التقادم عدم حساب المدة التي وقف سريان التقادم خلالها ضمن مدة التقادم ، وتحسب المدة السابقة والمدة التالية ، كما ينقطع التقادم لأسباب عدة ، من بينها المطالبة القضائية وأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه اثناء السير فى إحدى الدعاوى . ويترتب على ذلك بقاء الانقطاع قائماً ما دامت الدعوى قائمة ، فإذا انتهت بحكم نهائى للدائن بطلباته

بدأ سريان تقادم جديد من وقت صدور هذا الحكم ، أما إذا انتهت الدعوى برفض طلبات الدائن فيعتبر انقاطع التقادم كأن لم يكن([٣٢٧]).

ويقطع التقادم بأى إجراء من الإجراءات المنصوص عليها فى هذا القانون، كالمطالبة القضائية أو الإخطار أو غيره ، بحيث يبدأ معها تقادم جديد. وتطبيقاً لذلك فقد أفتى ([٣٢٨]) بأنه يبدأ سريان تقادم رسم السجل العينى الذى دفع بغير وجه حق من يوم دفعه ،إلا إذا قدم الممول طلباً للرد ، وظهر الحق بعد اتخاذ إجراءات من الجهة التى قامت بالتحصيل.

ويسقط حق الممول فى المطالبة باسترداد ما دفعه بغير وجه حق فيها بمضى ثلاث سنوات من تاريخ الدفع.

ويتم إخطار الممول بحقه فى طلب الرد بكتاب موصى عليه ، ليبدأ سريان التقادم الثلاثى فى حقه بعد ذلك.

([327]) حكم المحكمة الإدارية العليا جلسة ٢٠٠١/١/٣٠.

([328]) فتوى الجمعية العمومية لقسمة الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، ملفها رقم ٤٧٩/٢/٣٧، بجلسة ١٩٩٤/٥/١٠، ونفاذاً لها فقد أصدرت مصلحة الضرائب العقارية كتابها رقم ٢٩ لسنة ١٩٩٤ بينت فيه أنه يمكن رد رسوم السجل العينى التى دفعت بغير وجه حق فى الحالتين الآتيتين:

١- إذا قدم طلب الاسترداد خلال ثلاث سنوات من تاريخ دفع الرسوم.

٢- الرسوم التى مضى على دفعها أكثر من ثلاث سنين ، فيشترط لردها أن يكون صاحب الشأن قد بادر بتقديم طلب الرد خلال ثلاث سنوات من تاريخ دفع الرسوم ، ثم أعقب ذلك إخطاره بحقه فى طلب الرد ، فتقدم طالباً الرد خلال ثلاث سنوات من تاريخ الإخطار ، أو نشر الإعلان فى الجريدة بحق الممولين فى الرد فى ١٩٩٢/٩/٢ أيهما أقرب.

ولقد قضى ([329]) بأنه "لما كانت نصوص القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بشان تقادم الضريبة والقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ قد خلت من تحديد تاريخ بدء تقادم ما قد يستحق للدولة من هذه الضريبة فإنه يتعين الرجوع إلى الأحكام العامة في القانون المدني عملاً بالمادتين ١/٣٧٧، و ١/٣٨١ منه بأن يبدأ سريان التقادم في الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي يستحق عنها . وفي الأحوال التي يكون فيها تحديد ميعاد الوفاء متوقفاً على إرادة الدائن يبدأ سريان التقادم من الوقت الذى يتمكن فيه الدائن من المطالبة بالوفاء وذلك درءاً لتحكمه من تحديد هذا الميقات".

أما حق المكلف في استرداد ما أداه من ضريبة عقارية بالزيادة ، فيتقادم بثلاث سنوات ، عملاً بنص الفقرة الثانية من المادة ٣٧٧ من القانون المدنى التي قررت بأن تتقادم بثلاث سنوات المطالبة برد الضرائب والرسوم التى دفعت بغير حق ويبدأ سريان التقادم من يوم دفعها . وقد جرى قضاء محكمة النقض على أن التقادم في هذه الحالة يبدأ من يوم دفع الرسوم المطالب بردها ودون توقف على علم الممول بحق في الرد ذلك أن حكم هذه المادة يعتبر استثناء وارداً على القاعدة العامة المنصوص عليها في المادة ١٨٧ من القانون المدنى والتى تقضى بأن سقوط دعوى استرداد مادفع بغير حق بثلاث سنوات تبدأ من اليوم الذى يعلم فيه من دفع غير المستحق بحقه في الاسترداد ([330]).

([329]) الحكم فى الطعن رقم ١٨٣٠ لسنة ٥٨ ق جلسة ١٩٩٥/٣/٢٠.

([330]) الطعن بالنقض رقم ٢٧٢٥ لسنة ٦٠ ق جلسة ٢٥ / ١٢ / ١٩٩٧ س ٤٨ ص ١٥٣٢ .

الباب الخامس

العقوبات

تمهيد وتقسيم

اعتمد المشرع الضريبى فى القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية فلسفة عقابية جديدة ، تختلف كثيراً عن تلك الفلسفة التي كان تبناها سلفه، القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤، حيث حدد القانون الحالى الجرائم التي توجب جزاءً جنائياً تحديداً واضحاً، كما اعتبر الغرمة المالية هى الجزاء المفضل توقيعه على المكلف، ما لم يقرر قانون العقوبات جزاءً أشد لجريمة التهرب من الضريبة ، كما نص صراحة على ضرورة أن تتلقى النيابة العامة طلباً من ختص لرفع الدعاوى الجنائية الضريبية وإلا كانت يدها مغلولة عن رفع هذه الدعوى لحين حصول الطلب ، كما فتح الباب واسعاً أمام المكلف للتصالح مع الإدارة الضريبية لانقضاء الدعوى الجنائية فى أى مرحلة تكون عليها الدعوى ولو بعد صدور حكم بات فيها.

وتغلب هذه السياسة مبدأ النفعية على العقاب ، استناداً إلى أنه من صالح الخزانة العامة ، ومن ثم المجتمع كله التي تمثله، أن يحصل على حقه فى مبلغ الضريبة المستحق على المخالف مضافاً إليه الغرامات والتعويضات المقررة لإثراء مالية الدولة، بدلاً من أن تقيد حرية المكلف المخالف بعقوبة السجن أو الحبس ، وما قد يترتب على هذه العقوبة من آثار اقتصادية واجتماعية ضارة ، أهمها أن يتعسر الممول ولا يتمكن من دفع مستحقات

الخزانة العامة من ضريبة ، وتوقف نشاطه أو فشل إدارتــه فتضـــار بـــذلك اسرته والعاملون فى منشآته ، والمجتمع ككل .

ونبين فى هذا الباب : أحكام الجرائم الضريبة والتصالح ، وذلــك فـــى فصلين على النحو التالي :

الفصل الأول

الجرائم الضريبية

نصت المادتان ٣٠ و٣١ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على نوعين من الجرائم ، اختصت المادة ٣٠ بجريمة الامتناع عن تقديم الإقرار أو تقديمة على غير حقيقته ، وبينت المادة ٣١ جريمة التهرب من أداء الضريبة . ونبين ذلك فيما يلى :

أولاً : جرائم الإقرار

كانت المادة السابعة من القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تنص على أنه: " إذا تضمن الإقرار بيانات غير صحيحة ألزم الممول بأداء غرامة تعادل مثل الضريبة العقارية أو المعفى منها ، اما إذا لم يقدم الممول الإقرار فى الميعاد فيلزم بغرامة تعادل ربع الضريبة المقررة أو المعفى منها".

وبذلك يكون هذا القانون قد فرق بين حالتين (٣٣١):

الحالة الأولى : حالة تقديم الإقرار متضمناً بيانات جوهرية غير صحيحة من شأنها التجهيل بوعاء الضريبة مما قد يترتب عليه الخطأ فى ربط الضريبة ، وقد افترض المشرع سوء نية الممول فى هذه الحالة ، وفرض غرامة كبيرة تعادل مثل الضريبة المقررة أو المعفى منها.

---

(331) أحمد فؤاد السعيد وجلال عبد الغنى إبراهيم وسلامة حسن محمود: الضريبة على العقارات المبنية، من مطبوعات معهد المحصلين والصيارفة ، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٣١.

الحالة الثانية : حالة عدم تقديم الإقرار فى الميعاد ، وقد رأى المشرع أن الممول قد يكون له عذره ، فلم يفترض فيه سوء النية ، ولذلك فرض عليه غرامة مخففة تعادل ربع الضريبة المقررة أو المعفى منها.

وأجازت المادة الثامنة من القانون الملغى لكل من المالك والمنتفع المكلف بأداء الغرامة ، أن يتظلم إلى رئيس مصلحة أو مدير عام جهة ربط وتحصيل الضريبة خلال تسعين يوماً من تاريخ تكليفه بالأداء ، ويكون القرار الصادر فى التظلم نهائياً .

كما أجازت لرئيس المصلحة وللمدير العام المختص الإعفاء من الغرامة دون تقديم تظلم ، وذلك بالنسبة للعقارات المعفاة من الضريبة وفقاً للمادة ٢١ من ذات القانون.

ثم جاءت المادة ٣٠ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بالنص التالي:"يعاقب بغرامة لا تقل عن مائتي جنيه ولا تجاوز ألفي جنيه كل من امتنع عن تقديم الإقرار المنصوص عليه في المادة (١٤) من هذا القانون أو قدمه متضمناً بيانات غير صحيحة تؤثر بما لا يجاوز ١٠% من دين الضريبة. وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات".

ولقد جرم المشرع بالنص الجديد الفعل السلبى من المكلف وهو الامتناع عن تقديم الإقرار الدورى الذى يلزم به فى موعد غايته النصف الثانى من السنة السابقة للحصر ، وهو الإقرار اللازم لمباشرة لجان الحصر والتقدير أعمال الحصر العام .

كما جرم القانون الفعل السلبى المتمثل فى امتناع المكلف عـن تقـديم الإقرار اللازم قبل نهاية شهر ديسمبر من السنة التي طرأت علـى عقاراتـه أحداث مؤثرة لم تكن قائمة فى تاريخ الحصر العام ، كأن تستجد له عقـارات أو يضيف أجزاء إلى عقاراته السابق حصرها أو أن تجرى تعـديلات علـى أجزاء هذه العقارات أو على بعضها غيرت مـن معالمهـا أو مـن طريقـة استعمالها بحيث اثرت إيجاباً أو سلباً على قيمتها الإيجارية ، أو أن تكون هذه العقارات أو الأراضى الفضاء المستقلة عنها قد أزيل سبب إعفائها .

ولم يكتف المشرع بأن جرم الفعل السلبى المذكور وحده، بل جرم أيضـاً العفعل الإيجابى المتمثل فى تقديم المكلف للإقرار فى مواعيده المقـرره ، إذا كان هذا الإقرار مخالفاً للحقيقة ، من خلال تضمين الإقـرار بينـات غيـر صحيحة ، من شأنها أن تؤدى إلى تخفيض فى قيمة الضريبة المستحقة علـى المكلف بما يزيد عن ١٠% من دينها .

مما مفاده أن المشرع قد تسامح بشأن الإقرار المخالف للحقيقة إذا كانـت قيمة المخالفة لاتصل إلى ١٠% من دين الضـريبة ، حتـى تتفـرغ الإدارة الضريبية للمخالفات الجسيمة أو ذات القيمة المؤثرة ، بدلاً مـن المخالفـات التافهة أو البسيطة التي تزيد تكلفة جبايتها عن القيمـة المحصـلة منهـا أو تقترب .

وتقع الجريمة بمجرد قعود المكلف عن الوفاءبالالتزام المقرر عليه ، فلا يقدم الإقرار خلال الميعاد المقرر قانوناً ، أو يتضمين هذا الإقرار بيانات تخـالف الحقيقية .

ويكفى أن يفوت الميعاد دون تقديم الإقرار ، فلا يرتفع الجرم عن المكلف بمقولة أنه وكل غيره للقيام بهذا الالتزام ، أو أنه أخطأ فى حساب الميعاد اللازم لتقديمه ، حيث أن المكلف هو الملزم أصلاً بتقديمه وعليه واجب متابعة تقديم الغير للإقرار نيابة عنه حتى يصل الإقرار إلى المصلحة فى الميعاد ، كما أنه لايعذر أحد بهل أو خطأ القانون. ويكون العقاب قائماً فى حقه، ما لم يثبت أن هناك عذر قهرى منعه من الوفاء بتقديم الإقرار فى الميعاد ، أو يثبت بالأدلة أنه قدمه بالفعل فى الميعاد ولكن تأخرت المصلحة فى استلامه لسبب لايد له فيه ، كتأخير البريد أو خطأ المصلحة ذاتها.

وإذا كان الممول قد قدم الإقرار بعد الميعاد متضمناً بيانات غير صحيحة فإنه بذلك يكون قد اقترف جريمتين استحق عن كل منهما عقوبة مستقلة ، ذلك لأن المشرع فرق بين عقوبة الامتناع عن تقديم الإقرار ، وبين عقوبة تقديمة غير صحيح بلفظ (أو) وهى التي تعنى المغايرة ، وذلك حتى لايفلت المكلف الذى تأخر عن تقديم الإقرار من إحدى العقوبتين باختياره على نحو يخالف قصد المشرع([٣٣٢]) .

ويختلف الرأى حول طبيعة جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار ، حيث يميل فريق من الباحثين إلى أنها جريمة وقتية تتكون من أمر يحدث فى وقت محدد ، وتنتهى بمجرد ارتكاب هذا الأمر ، وما دام المشرع قد حدد أجلاً معيناً لتقديم الإقرار فإن الجريمة تقع وتنتهى بانتهاء الميعاد المحدد لها.

([332]) قرب هذا المعنى : راجع فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية والاقتصاد ووزير الشئون البلدية والقروية رقم ٨٢٣، الملف رقم ٣٤٩/١/١٨٣، بتاريخ ١٩٥٨/٥/٥ ، مشار إليها فى :د.عبد المولى محمد مرسى، ص ١٩٨.

وتنتصر محمكة النقض للرأى الثانى القائل بأنهـا جريمـة مسـتمرة ، حين قضت ([333]) بأن جريمة عدم تقديم الإقرار هى جريمة مستمرة ، تتجدد حالة الاستمراربما تنشئه إرادة المتهم أو تتدخل فى تجددها ، وذلك إلى حـين تقديم الإقرار أو إلى ما بقى حق الخزانة العامة قائماً ، وذلك إلى حين سقوط الحق فى المطالبة بالضريبة ، إذ يظل لمصلحة الضرائب حتى هذا التـاريخ الحق فى تقدير أرباح الممول عن أرباحه .... ومن ثم فـإن التـزام تقديمـه يرتب التزام بالضريبة ذاتها ، فإذا ما لحقها السقوط سقط معها، وتبعاً لـذلك فإن مدة سقوط الدعوى العمومية فى جريمة الامتناع عن تقديم هذا الإقـرار إنما تبدأ من تاريخ سقوط الحق فى المطالبة بالضريبة حسب الأحزال.

وجزاء المخالفة هو الغرامة التي لا تقل عن مائتي جنيه ولا تجاوز ألفـي جنيه ، وعند العود بارتكاب الجريمة تضاعف الغرامة المنصـوص إذا عـاد المتهم إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات.

و لقد انتقد هذا النص ([334]) على أساس أن المشرع اكتفى فى هذه المـادة بتوقيع الغرامة الجنائية بدلاً من الجزاء الإدارى فى حالة عدم تقديم الإقرار . ومن المعلوم أن الغرامة الجنائية لا توقعها إلا المحاكم ، ممـا يعنـى عمـلاً استحالة رفع الدعوى الجنائية على جميع المكلفين الذين يمتنعون عن تقـديم هذه الإقرارات، فضلاً عن التكلفة الإدارية والمالية التي يتحملهـا كـل مـن المكلف والإدارة الضريبية نتيجة رفع الدعاوى وما يتبعها من إجراءات لحين صدور الأحكام ، وذلك بخلاف الجزاء الإدارى الذى يكون سـريعاً وفعـالاً ورادعاً.

([333]) نقض جنائى رقم ٢٤٨٢ لسنة ٢٤ ق جلسة ١٩٥٦/٦/٥.

([334]) راجع : تقرير اللجنة المشتركة لمجلس الشورى لدراسة مشروع القانون.

ولذلك فضل مجلس الشورى توقيع الجزاءات المالية عن طريق مصلحة الضرائب العقارية ، وبحد معين ([٣٣٥])، مما رأت معه توقيع هذا الجزاء فى المواد ١٤و١٨و٢٢. على أن تلغى مادة الغرامة الجنائية ، ولكن مجلس الشعب لم يستجب لهذا الرأى وقرر الإبقاء على هذه العقوبة الجنائية.

ثانياً : جريمة التهرب الضريبى

نصت المادة رقم ٣١ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على أنه " مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب بغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها كل ممول خالف أحكام هذا القانون بقصد التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليه في الحالات الآتية:

أ- تقديم أوراق أو مستندات غير صحيحة أو مزورة للجنة الحصر والتقدير أو للجنة الطعن أو إبداء بيانات على غير الواقع أو الحقيقة عند الحضور للمناقشة أمام هذه اللجان بقصد التأثير على قرارتهما.

([335]) جاء اقتراح مجلس الشورى بتوقيع جزاءات إدارية فى المواد الآتية :
الفقرة الثانية من المادة ١٤ : عقوبة عدم تقديم الإقرار: " ويلتزم المكلف بأداء مبلغ يعادل نصف الضريبة المستحقة عند عدم تقديم الإقرار فى الميعاد أو تقديمه متضمناً بيانات غير صحيحة.
المادة ١٨ : عقوبة عدم تقديم الإقرار عند زوال أسباب الإعفاء : " ويلتزم المكلف بأداء الضريبة بأداء مبلغ ثلاثمائة جنيه عند عدم تقديم الإقرار فى الميعاد.
المادة ٢٢: عقوبة عدم تقديم الإقرار عند زوال أسباب رفع الضريبة : " ويلتزم المكلف بأداء الضريبة بأداء مبلغ ثلاثمائة جنيه عند عدم تقديم الإقرار فى الميعاد.

ب- تقديم مستندات غير صحيحة بقصد الاستفادة بإعفاء من الضريبة بـــدون وجه حق.

جـــ- الامتناع عن تقديم الإقرار بزوال سبب الإعفاء من الضريبة.

د- تقديم مستندات غير صحيحة من شأنها إصدار قرار برفع الضـــريبة دون وجه حق.

ولقد حدد المشرع بهذا النص التهرب من الضريبة بارتكاب أفعال محددة تتمثل فى الاتجاه العمدى نحو مخالفـــة القـــانون بقصـــد التهـــرب مـــن أداء الضريبة ، عن طريق اقتراف أفعال إيجابية أو سلبية ، باصطناع مســـتندات مزورة أو غير صحيحة ، لحصول المكلف على استفادة غير مشروعة تؤدى إلى عدم تحمله بالضريبة المستحقة عليه أو تخفيف عبئها ، وذلك للتأثير على قرارات لجان الحصر والتقدير أو لجـــان الطعـــن أو مصـــلحة الضـــرائب العقارية ، هادفاً من ذلك إلى تخفيض التقديرات أو الحصول على إعفـــاءات غير قانونية ، أو أن يمتنع المكلف عن تقديم الإقرار عند زوال سبب إعفـــاء عقاره من الضريبة حتى يستمر هذا الإعفاء على غير سند مشروع.

وجعل المشرع عقوبة هذه الجريمة الغرامة بما لاقل عن ألف جنيه ولا يزيـــد عن خمسة الآف جنيه ، بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل الضريبة التي لـــم يقم الممول بأدائها نتيجة هذا التهرب. وذلك كله ما لم يقرر قانون العقوبـــات، أى أى قانون آخر عقوبة أشد ، وفى هذه الحالة توقع العقوبة الأشد بدلاً مـــن العقوبة التي قررها قانون الضريبة على العقارات المبنية.

ولا يفضل النص على تقرير تعويض إضافى لعقوبة التهرب ، إعمالاً لحكم المحكمة الدستورية العليا ([٣٣٦]) الذى قضى بعدم دستورية التعويض كعقوبة فى مجال الضريبة العامة على الدخل والضريبة العامة على المبيعات.

ولقد رأى مجلس الشعب للتغلب على هذا الخطر الدستورى تخفيض التعويض ليكون مثل الضريبة بدلاً من مثليها كما ورد فى المشروع المقدم من الحكومة ، حتى يكون الجزاء متناسباً وغير مفرط ، مما يجنبه الحكم بعدم دستوريته.

إجراءات رفع الدعوى الجنائية

حظرت المادة ٣٢ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها فى هذا القانون ، أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق فيها إلا بناء على طلب كتابي من الوزير أو من يفوضه.

وبذلك قيد المشرع سلطة النيابة العامة فى رفع الدعوى الجنائية الضريبية ، فلا يجوز للنيابة العامة أن ترفع هذه الدعوى من تلقاء نفسها ، وإنما وجب عليها أن تنتظر حتى تتلقى طلباً كتابياً بذلك من وزير المالية أو من يفوضه برفع الدعوى ، وذلك حتى تترك فسحة من الوقت أمام كل من

([336]) قضت المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم ٣٣٢ لسنة ٢٣ ق دستورية عليا جلسة ٢٠٠٥/٥/٨ بعدم دستورية المادة ١٨١ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أساس أن التعويض المقرر بالنص الطعين جزاء على المخالفات الواردة بالمادة ١٧٨ من القانون جاء مفرطاً وغير مناسب للنوعيات المختلفة من هذه المخالفات ، منافياً بالتالى لضوابط العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبى فى الدولة ، ومنتقصاً من العناصر الإيجابية للذمة المالية للممولين الخاضعين لأحكامه، فإن النص المطعون فيه يكون مخالفاً لأحكام المواد ٣٤و٣٨و ٦٥ من الدستور.
كما تقرر نفس المبدأ فى القضية رقم ٩ لسنة ٢٨ دستورية عليا جلسة ٢٠٠٧/١١/٤ فى مجال الضريبة العامة على المبيعات.

الإدارة الضريبية والمكلف لحث المخالف عن عدم التمـادى فـى مخالفتـه والرجوع إلى جادة الصواب بالتصالح عليها إدارياً ، بدفع الضريبة والمبـالغ الأخرى المقررة ، حفظاً لسمعة المكلف وتوفيراً للوقت والجهد، و ضماناً لرد حقوق الخزانة العامة فى أسرع وقت بدلاً من انتظار زمن قد يطول بسـبب الإجراءات القضائية المعقدة.

ولا يمنع هذا القيد من أن تباشر النيابة العامة إجراءات الاستدلال للتعـرف على حقيقة نشاط المكلف ، ولها أن تطلع على كافـة المسـتندات والوثـائق اللازمة فى هذا الشأن.

الفصل الثانى

التصالح الضريبى

النص القانوني

أجازت المادة ٣٣ من قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، إذ نصت على :" للوزير أو من يفوضه التصالح في الجرائم المشار إليها في المواد السابقة في أي حالة تكون عليها الدعوى ولو بعد صدور حكم بات فيها، وذلك مقابل أداء مبالغ الضريبة المستحقة ومقابل التأخير المقرر في المادة (٢٧) من هذا القانون بالإضافة إلى التعويض المنصوص عليه في المادة (٣١) منه. ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها.

وجعل القانون أمر التصالح بيد وزير المالية أو من يفوضه ، فهو معلق على إرادته ، إن شاء أعمله ، وإن شاء رفضه وقرر المضى فى إجراءات التقاضى ، تبعاً لظروف كل حالة على حدة .

و يمكن أن يتم التصالح فى أى مرحلة من مراحل اكتشاف الجريمة أو التقاضى ، إذ يمكن التصالح إدارياً قبل رفع الدعوى ، أو بعد رفعها وقبل صدور حكم فيها ، أو بعد صدور حكم ولو كان نهايئاً باتاً.

ويشترط إبرام التصالح أن يؤدى المتهم مبلغ الضريبة المستحق ومقابل التأخير عليها بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل الضريبة التي لم تيتم أداؤهـــا بسبب الجرم المرتكب .

فإذا تصالح المتهم مع الإدارة الضريبية انقضت الـــدعوى الجنائيـــة والآثار المترتبة عليها ، أما إذا تأخر التصالح إلى حين تنفيذ العقوبة المقضى بها فإن النيابة العامة تأمر بوقف تفيذ هذه العقوبة بسبب الصلح.

فهرس

الباب الثالث : الإعفاء من الضريبة ورفعها

الباب الرابع : تحصيل الضريبة

الباب الخامس : العقـــوبات

رقم الإيداع بدار الكتب
١٩٣٧٦ / ٢٠٠٩

